



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

Καλλιθέα 11/10/2023
Αριθμός Απόφασης: 1571

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020(ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του ΚΦΔ, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4.Την από 23.5.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», οδός, Τ.Κ., ΑΘΗΝΑ, με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

Α.Της υπ'αριθ./25.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020.

Β.Της υπ'αριθ./25.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021.

Γ.Της υπ'αριθ./25.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 23.5.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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 με αριθ...../25.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020,προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 84,00 ευρώ,αντί του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού 5.640,00 ευρώ, λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση από τις φορολογητέες εισροές ποσού 23.150,00 ευρώ και από το φόρο εισροών ποσού 5.556,00 ευρώ

Με την με αριθ./25.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2010,προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 228,00 ευρώ, αντί του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού 5.7840,00 ευρώ, λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση από τις φορολογητέες εισροές ποσού 23.150,00 ευρώ και από το φόρο εισροών ποσού 5.556,00 ευρώ κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020.

-Με την με αριθ./25.4.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022,προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 549,60 ευρώ, όσο με του δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ποσού, ποσό δε για επιστροφή ποσού 3.516,00 ευρώ αντί του αιτηθέντος για επιστροφή ποσού 43.978,56 ευρώ, λόγω μη αναγνώρισης για έκπτωση από τις φορολογητέες εισροές ποσού 145.444,00 ευρώ και από το φόρο εισροών ποσού 40.462,56 ευρώ

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ./23-02-2023 εντολή μερικού Επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας ΦΠΑ, με αφορμή την με αριθ. πρωτ./03.02.2023 αίτησή της, για την επιστροφή ποσού 43.978,56€,εκ του πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/12/2022-31/12/2022, λόγω πραγματοποίησης επενδυτικών δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 περ. β) iii του Ν.2859/2000.

Επειδή μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προέρχονταν από προηγούμενες φορολογικές περιόδους ο έλεγχος διενεργήθηκε από 1/1/2020 έως 31/12/2022.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

- <<Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α ποσού 43.978,56€, που αιτήθηκε σχηματίστηκε κατά τη φορολογική περίοδο από 04/06/2020 έως 31/12/2022, συνεπεία πραγματοποίησης επενδυτικών δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 περ.β) iii του ν.2859/2000, για την κατασκευή Φωτοβολταϊκού σταθμού (164) ισχύος 499,50 KW στη θέση "....." της Τοπικής, του Δήμου, Περιφερειακής Ενότητας, οπότε και υπεβλήθη η με αριθμό/03-02-2023 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς την Δ.Ο.Υ Δ' Αθηνών, δυνάμει της με α/α/03.02.2023 περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.
- Ασχολήθηκε αρχικά με την υλοποίηση επένδυσης σχετικής με την κατασκευή Φωτοβολταϊκού Σταθμού Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας (164) ισχύος 499,50 kw στη θέση «.....» του Δήμου της Περιφερειακής ενότητας Για την εν λόγω επένδυση είχε δοθεί έγκριση επέμβασης με τη με αριθμό πρωτ./24.12.2020 απόφαση του Συντονιστή, η οποία ανακλήθηκε.

Με τη με αριθμό πρωτ./13.09.2021 απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης, κατόπιν σχετικής αίτησης της επιχείρησης, δόθηκε στην ελεγχόμενη έγκριση επέμβασης για την κατασκευή Φωτοβολταϊκού Σταθμού Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας (164) ισχύος 499,50 kw στη θέση «.....» της Τοπικής Κοινότητας Κοιλιάδας, της Δημοτικής Ενότητας, του Δήμου, μετά την ανάκληση της

προαναφερθείσας με αριθμό πρωτ./24.12.2020 απόφασης του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης στη θέση «.....».

- Από την έρευνα που διενεργήθηκε στο αρχείο της Υπηρεσίας και κατά τη διάρκεια του ελέγχου:

α) δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις Ε.Λ.Π. και

β) δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη επιβαρυντικών στοιχείων ή πληροφοριών, όπως Δελτία Πληροφοριών, Εκθέσεις Ελέγχου κ.λ.π., που να πιθανολογείται ότι η επιχείρηση ενήργησε ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου (για ανύπαρκτη συναλλαγή) ή στοιχείου το οποίο νόθευσε η ίδια ή άλλοι για λογαριασμό της ή ως εκδότης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων, ή να υπέπεσε σε κάθε άλλη παράβαση των Ε.Λ.Π

- Ελέγχθηκαν οι 5 μεγαλύτερες δαπάνες (αγορές, πάγια, λοιπές δαπάνες) και 2 επιπλέον δαπάνες κατά την κρίση του ελέγχου, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο αναλογούν Φ.Π.Α.

ως ο παρακάτω πίνακας:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟΥ	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	07/09/2022	.....	.....	120.444,00	28.906,56	149.350,56
.....	07/09/2022	.....	.....	25.000,00	6.000,00	31.000,00
.....	31/12/2020	.....	.....	23.150,00	5.556,00	28.706,00
.....	09.12.2022	.....	.....	7.700,00	1.848,00	9.548,00
.....	09.12.2022	.....	.....	5.200,00	1.248,00	6.448,00
.....	20.12.2022	.....	.....	1.750,00	420,00	2.170,00
.....	31.12.2021	.....	.....	150,00	36,00	186,00
ΣΥΝΟΛΑ				188.594,00	45.262,56	233.856,56

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης για τα ανωτέρω παραστατικά διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά.

- Για το με αρ./31.12.2020 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 23.150,00 € πλέον Φ.Π.Α ποσού 5.556,00€, ήτοι συνολικό ποσό 28.706,00€, με την αιτιολογία «..... στη θέση ``..... `` 164», προσκομίσθηκε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας η από 01.06.2020 Σύμβαση Παροχής Ανάπτυξης ανυπόγραφη, αθεώρητη και μη υποβληθείσα με τις συγκεντρωτικές καταστάσεις του αρθρ. 8 παρ. 16 του Ν. 1882/90.
- Για το με αρ./07.09.2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 25.000,00 € πλέον Φ.Π.Α ποσού 6.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 30.250,00€, με την αιτιολογία «Τιμολόγηση βάσει της σύμβασης και της πιστοποίησης εργασιών», προσκομίσθηκε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας η από 01.06.2020 Σύμβαση Κατασκευής ανυπόγραφη και αθεώρητη, χωρίς να συνοδεύεται από σχετική πιστοποίηση εργασιών.
- Για το με αρ./07.09.2022 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 120.444,00 € πλέον Φ.Π.Α ποσού 28.906,56€, ήτοι συνολικό ποσό 149.350,56€, με την αιτιολογία «Τιμολόγηση βάσει της σύμβασης και της πιστοποίησης εργασιών», προσκομίσθηκε ηλεκτρονικά στην Υπηρεσία μας η από 01.06.2020 Σύμβαση Προμήθειας υλικών ανυπόγραφη και αθεώρητη, συνοδευόμενη από ανυπόγραφη σχετική πιστοποίηση εργασιών.
- Όλες οι προαναφερόμενες συμβάσεις σχετίζονται με την υλοποίηση επένδυσης σχετικής με την κατασκευή Φωτοβολταϊκών Σταθμών Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας (ΦΒΣ) συνολικής ονομαστικής ισχύος 499,50 kw στη θέση «.....» (164) του Δήμου της Περιφερειακής ενότητας

➤ Τα με αριθμό και/07.09.2022 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόθηκαν μετά την ανάκληση της με αριθμό πρωτ. /24.12.2020 απόφασης του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης

Ύστερα από όλα τα ανωτέρω και από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τα με αριθμό/31.12.2020, και/07.09.2022 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της επιχείρησης Ε.Π.Ε με Α.Φ.Μ, δεν παρέχεται από τον έλεγχο δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών τους καθώς: α) δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των περιγραφόμενων σε αυτά υπηρεσιών και β) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, καθώς αφορούν σε επενδυτικές δαπάνες για την κατασκευή Φωτοβολταϊκών Σταθμών Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας συνολικής ονομαστικής ισχύος 499,50 KW που θα εγκατασταθούν στη θέση «.....» (164) του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας, για τους οποίους η ελεγχόμενη είχε λάβει αρχικά έγκριση επέμβασης με τη με αριθμό/24.12.2020 απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης, η οποία όμως στη συνέχεια ανακλήθηκε.

Έτσι τιμολόγια εισροών και ΦΠΑ που δεν αναγνωρίζονται:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤ/ΚΟΥ	ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....	07/09/2022	.....	.....	120.444,00	28.906,56	149.350,56
.....	07/09/2022	.....	.....	25.000,00	6.000,00	31.000,00
.....	31/12/2020	.....	.....	23.150,00	5.556,00	28.706,00

Οι ανωτέρω διαφορές φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 168.594,00€ πλέον ΦΠΑ 40.462,56€, δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση και για επιστροφή αντίστοιχα.>>

Με την από 23.5.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<<..... αναφέρεται, σε σχέση με την πραγματική θέση του εξεταζόμενου έργου, ότι τον Ιούνιο 2020 η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ανέλαβε την ανάπτυξη Φ/Β σταθμού στην περιοχή της στην Τοπική Κοινότητα Επιλέχθηκε η θέση "....." και έγιναν διάφορες αιτήσεις σε διάφορες δημόσιες υπηρεσίες προκειμένου να λάβουμε την άδεια εγκατάστασης. Στην πορεία άλλαξε η επιλογή της θέσης και τελικά το έργο αποφασίστηκε να αναπτυχθεί στη θέση ".....". Σύμφωνα με την αρ.πρωτ...../24.12.2020 Απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης εγκρίθηκε κατόπιν σχετικής αίτησης μας η επέμβαση από την επιχείρηση, επί κατά τεκμήριο Δημόσιας δασικής έκτασης της παρ.2 του άρθρου 3 του Ν.998/ί979> ως ισχύει εμβαδού 5898,87 τ.μ για την υλοποίηση έργου Φωτοβολταϊκός σταθμός (164) στην θέση Με βάση την ως άνω απόφαση το ΤΠΥ..... με ημερομηνία 31/12/2020 της διαλαμβάνει αυτή τη θέση. Ωστόσο, μετά την ανάκλησή της, με την αρ.πρωτ...../24.12.2020 Απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης Ηπείρου - Δυτικής Μακεδονίας, εκδόθηκε η με αρ.πρωτ...../13-09-2021 Απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης για την υλοποίηση του έργου στη θέση Αετοράχη και με βάση την συγκεκριμένη απόφαση τα τιμολόγια που έπονται ορθώς αναφέρουν την νέα θέση. Ο προαναφερόμενος ισχυρισμός μας επιβεβαιώνεται και αποδεικνύεται με βάση

τα προσαγόμενα στοιχεία, από τα οποία τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς η ολοσχερής πραγματοποίηση της ελεγχόμενης συναλλαγής.

.....
Β) Αίτημα αναπομπής της υπόθεσης στην φορολογική αρχή, λόγω της προσκομιδής με την παρούσα προσφυγή νέων στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΑ 1064/2017 ΑΑΔΕ.>>

Εκ μέρους της προσφεύγουσας στις 5/10/2023, προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκόμισε με υπόμνημα, α) τις πιστοποιήσεις των εργασιών που αναφέρονται στα επίδικα Τ.Π.Υ και β) ΔΑ των υλικών κλπ που μεταφέρθηκαν από την κατασκευάστρια επιχείρηση του φωτοβολταϊκού στον τόπο εγκατάστασης αυτού.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...

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

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

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

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου."

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

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι:

.....
4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:
α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α').

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι:

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, 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 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.». Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «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».

Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «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», Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

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

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «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, 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' αρχή, 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, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται

αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή 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 (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

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., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, 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 (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και C-181/99).»

Επειδή, στην υπ' αριθμ. C-95/07 απόφαση του ΔΕΚ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: « Μια πρακτική διόρθωσης και είσπραξης η οποία επιβάλλει τη μη αναγνώριση του δικαιώματος εκπτώσεως ως κύρωση για την παράβαση εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο των υποχρεώσεων τήρησης λογιστικών βιβλίων και υποβολής δήλωσης βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης της ορθής εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών υπό την έννοια του άρθρου 22, παράγραφος 7, της έκτης 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 μη τήρηση των υποχρεώσεων αυτών.Η εν λόγω πρακτική βαίνει επίσης πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του φόρου προστιθεμένης αξίας και την αποφυγή της φοροδιαφυγής, (βλ. σκέψεις 62-63, 65-68, 72, διατακτ. 2)...».

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών

δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ 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, C-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05».

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

.....

Επειδή τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012).

Περαιτέρω τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣτΕ

Επειδή με την 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, ενώ, 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 στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ης απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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 προσδιοριστώ φόρου». Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση 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».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 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. 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, «.... 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 685/2000 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 τεν άσκησε του δικαιώματος έκπτωσης.».

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τα με αριθμό/31.12.2020 με αιτιολογία -περιγραφή «..... σταθμού στη θέση, καθαρής αξίας 23.150,00 ευρώ και ΦΠΑ 5.556,00ευρώ,/07.09.2022 με αιτιολογία -περιγραφή «τιμολόγηση βάσει της σύμβασης και της πιστοποίησης εργασιών» καθαρής αξίας 25.000,00 ευρώ και ΦΠΑ 6.000,00 και/07.09.2022 με αιτιολογία -περιγραφή «τιμολόγηση βάσει της σύμβασης και της πιστοποίησης εργασιών» καθαρής αξίας 120.444,00 ευρώ και ΦΠΑ 28.906,56,Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της επιχείρησης Ε.Π.Ε, με Α.Φ.Μ, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών τους καθώς: α) δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των περιγραφόμενων σε αυτά υπηρεσιών και β) δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, καθώς αφορούν σε επενδυτικές δαπάνες για την κατασκευή Φωτοβολταϊκών Σταθμών Παραγωγής Ηλεκτρικής Ενέργειας συνολικής ονομαστικής ισχύος 499,50 KW που θα εγκατασταθούν στη θέση «..... » (164) του Δήμου της Περιφερειακής Ενότητας, για τους οποίους η ελεγχόμενη είχε λάβει αρχικά έγκριση επέμβασης με τη με αριθμό/24.12.2020 απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης, η οποία στη συνέχεια ανακλήθηκε και περαιτέρω οι συμβάσεις που προσκομίστηκαν στον έλεγχο ήταν ανυπόγραφες και αθεώρητες(δεν είχαν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ),όπως επίσης ανυπόγραφες προσκομίστηκαν στον έλεγχο και οι πιστοποιήσεις εργασιών.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, προσκομίζει τα παρακάτω έγγραφα:

α) την αριθ.πρωτ...../24-12-2020 απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης, με την οποία εγκρίθηκε στη προσφεύγουσα η υλοποίηση του έργου «.....»,**ισχύος 499,50 KW** στη θέση «..... » του Δήμου η οποία όμως στη συνέχεια ανακλήθηκε.

β) την αριθ.πρωτ...../13-9-2021 απόφαση του Συντονιστή Αποκεντρωμένης Διοίκησης Ηπείρου - Δυτικής Μακεδονίας, με την οποία εγκρίθηκε στη προσφεύγουσα η υλοποίηση του έργου «.....»,**ισχύος 499,50 KW** στη θέση «.....»,της τοπικής Κοινότητας Κοιλάδας του Δήμου

γ) Συμβάσεις κατασκευής Φωτοβολταϊκού σταθμού ισχύος 499,50 KW μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης Ε.Π.Ε, με Α.Φ.Μ,ενυπόγραφες.

δ) Τεχνική έκθεση αυτοψίας του Μηχανικού Ηλεκτρολόγου(ενυπόγραφη) και

ε) Κατάσταση συμφωνητικών παρ.16 άρθρου 8 ν.1882/90,με αριθ. δήλωσης υποβολής/09-5-2023.

Επειδή, οι δαπάνες (φορ.εισροές) που περιγράφονται στα ως άνω τιμολόγια, εκδόσεως της επιχείρησης Ε.Π.Ε, με Α.Φ.Μ:α) καθαρής αξίας συνολικού ποσού 23.150,00ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.556,00 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2020 και β) καθαρής αξίας 265.888,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 34.906,56 ευρώ για τη φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2022, τα οποία δεν έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο για έκπτωση του φόρου εισροών τους και περαιτέρω δεν εγκρίθηκε η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 40.462,56 ευρώ, αφενός δεν περιλαμβάνονται στις δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και αφετέρου είναι νόμιμα φορολογικά στοιχεία, καθόσον η φορολογική αρχή δεν απέδειξε το αντίθετο (άρθρο 32 ν.2859/00) ή την εικονικότητα αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ των υπαλλήλων του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς.

Συνεπώς, νόμιμα η προσφεύγουσα περιέλαβε τον ΦΠΑ των αριθ./31.12.2020,/07.09.2022 και/07.09.2022 Τιμολόγιων Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της επιχείρησης Ε.Π.Ε, με Α.Φ.Μ, στον φόρο εισροών, ο οποίος πρέπει να αναγνωρισθεί και να συμψηφισθεί με το φόρο εκροών των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, το αιτηθέν από το πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2022 για επιστροφή ποσό δεν μεταφέρθηκε στην επόμενη φορολογική περίοδο για έκπτωση(σελ.30 έκθεσης ελέγχου), κατά τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/00 δύναται να επιστραφεί στην προσφεύγουσα.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 23.5.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε», με Α.Φ.Μ., με την τροποποίηση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

Α. Της υπ'αριθ./25.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020.

Β. Της υπ'αριθ./25.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021.

Γ. Της υπ'αριθ./25.4.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π Α-Πράξης Επιβολής Προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

Α. Φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΕΔ	
	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών	Αξία Εκροών	ΦΠΑ Εκροών
Εκροές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Σύνολο φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
ΑΓΟΡΕΣ & ΔΑΠΑΝΕΣ	350,00	84,00	350,00	84,00	350,00	84,00
ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	23.150,00	5.556,00	0,00	0,00	23.150,00	5.556,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	23.500,00	5.640,00	350,00	84,00	23.500,00	5.640,00
Πληρωμές στο δημόσιο		0,00		0,00		0,00
Πιστωτικό προηγούμενης χρήσεως		0,00		0,00		0,00
Προστιθέμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,00		0,00		0,00	
Αφαιρούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου εκροών		0,00		0,00		0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		5.640,00		84,00		5.640,00
Χρεωστικό ή Πιστωτικό υπόλοιπο		-5.640,00		-84,00		-5.640,00

Β. Φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>ΔΕΔ</u>	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
ΑΓΟΡΕΣ & ΔΑΠΑΝΕΣ	600,00	144,00	600,00	144,00	600,00	144,00
ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	600,00	144,00	600,00	144,00	600,00	144,00
Πληρωμές στο δημόσιο		0,00		0,00		0,00
Πιστωτικό προηγούμενης χρήσεως		5.640,00		84,00		5.640,00
Προστιθέμενα ποσά	0,00	0,00	84,00	84,00	5.640,00	5.640,00
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Αφαιρούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου εκροών		0,00		0,00		0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		5.784,00		228,00		5.784,00
Χρεωστικό ή Πιστωτικό υπόλοιπο		-5.784,00		-228,00		-5.784,00

Γ. Φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022

	<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		<u>ΕΛΕΓΧΟΥ</u>		<u>ΔΕΔ</u>	
<u>Εκροές</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>	<u>Αξία Εκροών</u>	<u>ΦΠΑ Εκροών</u>
Εκροές 24%	151.406,00	36.337,44	151.406,00	36.337,44	151.406,00	36.337,44
Σύνολο φορολογητέων εκροών	151.406,00	36.337,44	151.406,00	36.337,44	151.406,00	36.337,44
	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>	<u>Εισροές</u>	<u>ΦΠΑ Εισροών</u>
ΑΓΟΡΕΣ & ΔΑΠΑΝΕΣ	1.340,00	321,60	1.340,00	321,60	350,00	321,60
ΑΓΟΡΕΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ	311.500,00	74.760,00	166.056,00	39.853,44	311.500,00	74.760,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	312.840,00	75.081,60	167.396,00	40.175,04	311.850,00	75.081,60
Πληρωμές στο δημόσιο		0,00		0,00		0,00
Πιστωτικό προηγούμενης χρήσεως		5.784,00		228,00		5.784,00
Προστιθέμενα ποσά	0,00	0,00	228,00	228,00	0,00	0,00

Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,00		0,00		0,00	
Αφαιρούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρου εκροών		36.337,44		36.337,44		36.337,44
Υπόλοιπο φόρου εισροών		80.865,60		40.403,04		80.865,60
Πιστωτικό υπόλοιπο		-44.528,16		-4.065,60		44.528,16
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ		549,60		549,60		549,60
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		43.978,56		3.516,00		43.978,56
ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΕΠΕΣΤΡΑΦΗ						3.516,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ						40.462,56

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α/Α

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 .