



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.5.2024

Αριθμός απόφασης: **1641**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., με έδρα στην ΑΘΗΝΑ, επί της, αρ., κατά α) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και β) της με αριθμό/27.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.12.2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 59.407,69€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 29.703,83€, ήτοι συνολικό ποσό 89.111,52 €.

2. Με τη με αριθμό/27.12.2023 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 242.485,69€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 121.242,86€, ήτοι συνολικό ποσό 363.728,55 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 27.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. που διενεργήθηκε βάσει της αρ./20.1.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά α) την αποδοχή της παρούσης, β) την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και γ) την έντοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Δεν υφίσταται εν προκειμένω φορολογητέα πράξη εξ επαχθούς αιτίας- παροχή υπηρεσίας υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., δεδομένου ότι μόνη η επανατιμολόγηση δαπανών που διενήργησε μισθωτής, προς τον εκμισθωτή του, δεν αποτελεί φορολογητέα δραστηριότητα- πράξη επαχθούς αιτίας, εφόσον δεν στηρίζεται σε υποκείμενη σχέση εντολής ή διαμεσολάβησης του μισθωτή για λογαριασμό του εκμισθωτή, ώστε να δύναται να υποτεθεί ότι παρέχεται σχετική υπηρεσία από τον πρώτο στον δεύτερο. Επίσης, το ποσό που καταβλήθηκε από τον προς την εταιρεία δεν αποτελούσε αντιπαροχή για παρεχόμενη προς τον υπηρεσία, καθώς οι σχετικές δαπάνες συντηρήσεως και βελτιώσεως μίσθιου ακινήτου, με σκοπό την άσκηση της μη υπαγόμενης σε Φ.Π.Α. δραστηριότητας οργάνωσης και διεξαγωγής στην Ελλάδα και συνεπώς βάρυναν την εταιρεία και για το λόγο αυτόν άλλωστε δεν εξέπεσε τον ΦΠΑ εισροών που βάρυνε αυτές. Τα ποσά που συμψήφισε η εταιρεία με μισθώματα αφορούσαν σε συμβατικώς καθορισθείσα επιχορήγηση για την κάλυψη μέρους δαπανών σχετιζόμενων με τη συντήρηση, βελτίωση και εκσυγχρονισμό του ακινήτου του, οι οποίες βάρυναν την εταιρεία και σχετίζονταν με τη διεξαγωγή των και των συναφών δραστηριοτήτων της, επιχορήγηση που δικαιολογείται από τον χαρακτήρα του ως εταιρείας λειτουργούσης χάρις του δημοσίου συμφέροντος και ασκούσας δημόσια υπηρεσία.

2. Για την υπαγωγή σε Φ.Π.Α. πράξης πραγματοποιούμενης από επαχθή αιτία, πρέπει η εν λόγω πράξη να ασκείται στο πλαίσιο οικονομικής δραστηριότητας. Εν προκειμένω η επίμαχη επανατιμολόγηση δεν συνιστά οικονομική δραστηριότητα, καθώς λαμβάνει χώρα χωρίς κέρδος και ευκαιριακά, χωρίς η εταιρεία να έχει ως αντικείμενο είτε την παροχή υπηρεσιών συντήρησης

και βελτίωσης ακινήτων είτε τη διαμεσολάβηση στην παροχή τέτοιων υπηρεσιών και χωρίς, βεβαίως, να διατηρεί προσωπικό, πόρους και υποδομή ώστε να παρέχει με κέρδος τέτοιες δραστηριότητες.

3. Επικουρικά και υπό την αδόκητη εκδοχή ότι υφίσταται εν προκειμένω παροχή υπηρεσίας επαναχρέωσης κόστους δαπανών σχετικών με συντήρηση και βελτίωση ακινήτου της Α.Ε., έπρεπε εν προκειμένω το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να αναγνωρίσει το δικαίωμα της εταιρείας προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών που βάρυνε το σύνολο των δαπανών που κατέβαλε η εταιρεία και επαναχρεώθηκαν στην Τούτο διότι οι εν λόγω εισροές εκφεύγουν της απαλλασσόμενης του Φ.Π.Α. δραστηριότητας της εταιρείας που σχετίζεται με τη διοργάνωση των Ιπποδρομιακών στοιχημάτων και αφορούν σε υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. υπηρεσία, με την οποία τελούν σε άμεση κι ευθεία σχέση (επαναχρέωση δαπανών) και συνεπώς πρέπει να αναγνωρισθεί το σχετικό δικαίωμα έκπτωσης ακόμη κι αν η εταιρεία δεν δήλωσε τις εν λόγω εισροές και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. προς έκπτωση, με την τυχόν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται 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,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «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,...»

Επειδή στο άρθρο 8 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) ορίζεται 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 άυλου αγαθού,

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. [...]

3. Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε Παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«[...] 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 εγκατάσταση 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. [...]

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

«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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33. [...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα. [...]

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

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

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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.»

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου. [...]

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 αρχεία (βιβλία και 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. βάσει της υπ' αριθ./20.1.2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας.

Επειδή στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα εξής:

- Η προσφεύγουσα μισθώνει από τον Α.Ε. το ακίνητο του ιπποδρόμου στο βάσει της από 24.4.2015 Σύμβασης Μίσθωσης.

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατά τη χρήση 2017 τιμολόγησε κόστη που αφορούν προσθήκες, βελτιώσεις και δαπάνες στο ακίνητο του ιπποδρόμου στο Αττικής προς την Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα εν λόγω τιμολόγια δεν επιβλήθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ 24%. Οι πράξεις αυτές έγιναν από υποκείμενο σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπα, η παράδοση των αγαθών έγινε στο εσωτερικό της χώρας και οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν υπάγονται στο γενικό κανόνα του άρθρου 14 του Ν.2859/2000. Τα παραστατικά καταχωρίστηκαν στους κάτωθι λογαριασμούς στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
74.10.00.2000	Επιχορηγήσεις Δαπανών Απόκτησης Συμβ. Παραχώρησης	80.888,25
81.01.05.0000	Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	80.582,90
81.01.00.2000	Λοιπά Έσοδα συμψηφισθέντα με ενοίκιο	86.060,85
ΣΥΝΟΛΟ		247.532,00

Από τις ανωτέρω συναλλαγές ο έλεγχος προσδιόρισε Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο στο ποσό των 247.532,00€ X 24% = 59.407,69€.

- Η ελεγχόμενη επιχείρηση κατά τη χρήση 2018 τιμολόγησε κόστη που αφορούν προσθήκες, βελτιώσεις και δαπάνες στο ακίνητο του στο προς την Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στα εν λόγω τιμολόγια δεν επιβλήθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ 24%. Οι πράξεις αυτές έγιναν από υποκείμενο σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπα, η παράδοση των αγαθών έγινε στο εσωτερικό της χώρας και οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν υπάγονται στο γενικό κανόνα του άρθρου 14 του Ν.2859/2000. Τα παραστατικά καταχωρίστηκαν στους κάτωθι λογαριασμούς στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης επιχείρησης:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
74.10.00.2000	Επιχορηγήσεις Δαπανών Απόκτησης Συμβ. Παραχώρησης	164.250,86
81.01.05.0000	Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων	844.629,48
ΣΥΝΟΛΟ		1.008.880,34

Από τις ανωτέρω συναλλαγές ο έλεγχος προσδιόρισε Φ.Π.Α. που δεν αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο στο ποσό των 1.008.880,34€ X 24% = 242.131,28€.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται εν προκειμένω φορολογητέα πράξη εξ επαχθούς αιτίας- παροχή υπηρεσίας υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., δεδομένου ότι μόνη η επανατιμολόγηση δαπανών που διενήργησε μισθωτής, προς τον εκμισθωτή του, δεν αποτελεί φορολογητέα δραστηριότητα- πράξη επαχθούς αιτίας, εφόσον δεν στηρίζεται σε υποκείμενη σχέση εντολής ή διαμεσολάβησης του μισθωτή για λογαριασμό του εκμισθωτή, ώστε να δύναται να υποτεθεί ότι παρέχεται σχετική υπηρεσία από τον πρώτο στον δεύτερο.

Επειδή από την από 24.4.2015 Σύμβαση Μίσθωσης μεταξύ του και της προσφεύγουσας προκύπτουν τα εξής, ως προς τη συντήρηση και τις τροποποιήσεις και προσθήκες στο επίμαχο ακίνητο:

«ΑΡΘΡΟ 7. ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ

7.1. Ο Μισθωτής αναλαμβάνει να συντηρεί καταλλήλως ανά πάσα στιγμή το Ακίνητο και τον Εξοπλισμό για τη χρήση για την οποία προορίζονται καθώς και να καλύπτει όλο το κόστος και τα έξοδα (αναγκαίες και επωφελείς δαπάνες) για το σκοπό αυτό κατά τη διάρκεια της Σύμβασης Μίσθωσης.

Κατ' εξαίρεση, συμφωνείται ότι ο Εκμισθωτής θα καλύπτει κατά το πρώτο έτος της Σύμβασης Μίσθωσης δαπάνη έως του ποσού των τριακοσίων χιλιάδων ευρώ (€300.000) για την επανορθωτική συντήρηση του Ακινήτου σε σχέση με την διεξαγωγή ιπποδρομιών. Οι σχετικές δαπάνες θα καταβάλλονται από τον Μισθωτή και είναι συμψηφιστές με τυχόν οφειλόμενα ή μελλοντικά μισθώματα εντός του ημερολογιακού έτους που πραγματοποιήθηκαν οι εν λόγω δαπάνες.

Ο Μισθωτής θα ενημερώνει τον Εκμισθωτή τουλάχιστον προ είκοσι (20) ημερών για την πρόθεσή του να προβεί στον συμψηφισμό και θα του παρέχει όλες τις σχετικές αποδείξεις πληρωμής.

7.2. Ο Μισθωτής υποχρεούται να επισκευάζει εγκαίρως και με δικά του έξοδα κάθε βλάβη στην υποδομή του Ακινήτου και του Εξοπλισμού, ανεξάρτητα από το αν οφείλεται ή όχι σε φυσιολογική φθορά λόγω συνήθους χρήσης.

Κατ' εξαίρεση, σε σχέση με το Ακίνητο, εάν η ζημία αυτή προκλήθηκε από γεγονότα ανωτέρας βίας, τότε το κόστος επισκευής θα βαρύνει τον Εκμισθωτή, εάν και στο μέτρο που δεν καλύπτεται από την ασφαλιστική αποζημίωση που εισπράττεται σύμφωνα με τον Όρο 9 της παρούσας. Στην περίπτωση αυτή, ο Μισθωτής θα αναλάβει να πληρώσει το επιπλέον κόστος

αποκατάστασης της υποδομής του Ακινήτου ώστε να επανέλθει στην κατάσταση που βρισκόταν πριν από την ζημία, και θα δικαιούται να συμψηφίσει το επιπλέον αυτό κόστος με τυχόν οφειλόμενα ή μελλοντικά μισθώματα. Ο Μισθωτής θα ενημερώνει τον Εκμισθωτή τουλάχιστον προ είκοσι (20) ημερών για την πρόθεσή του να προβεί στον συμψηφισμό και θα του παρέχει όλες τις σχετικές αποδείξεις και τιμολόγια πληρωμής. Αυτές οι συμψηφιστέες δαπάνες δεν θα υπερβαίνουν σε καμία περίπτωση το συνολικό ποσό μισθωμάτων ενός (1) έτους, που δεν θα είναι ποτέ αρνητικό. Εάν το συμψηφιστέο ποσό είναι μεγαλύτερο από τα μισθώματα ενός έτους, τότε ο Μισθωτής θα δικαιούται να το συμψηφίσει έναντι με μισθώματα συνολικής διάρκειας πέντε ετών.

ΑΡΘΡΟ 8. ΤΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΘΗΚΕΣ

8.1. Εάν ο Μισθωτής επιθυμεί να προβεί σε τυχόν βελτιώσεις του Ακινήτου, με τροποποιήσεις ή προσθήκες στο Ακίνητο, τις οποίες ο Μισθωτής θεωρεί απαραίτητες για την καλή άσκηση της Δραστηριότητας στο Ακίνητο, θα πρέπει να ενημερώσει προηγουμένως εγγράφως τον Εκμισθωτή για τις σκοπούμενες τροποποιήσεις και προσθήκες. Σε περίπτωση ουσιωδών, δομικών τροποποιήσεων ή προσθηκών, ο Μισθωτής θα υποχρεούται να παρέχει στον Εκμισθωτή λεπτομερή σχέδια και μελέτες (μέχρι του επιπέδου της μελέτης εφαρμογής) και να λάβει πρώτα την προηγούμενη έγγραφη συναίνεσή του, την οποία ο Εκμισθωτής δεν θα μπορεί να αρνηθεί αδικαιολόγητα. Σε περίπτωση που παρέλθουν άπρακτες είκοσι (20) εργάσιμες ημέρες, η εν λόγω συναίνεση θα θεωρείται ότι έχει χορηγηθεί από τον Εκμισθωτή.

Εάν, προκειμένου να εκτελεστούν τροποποιήσεις ή προσθήκες απαιτείται προηγούμενη πολεοδομική έγκριση, τότε θα προσκομίζεται και αυτή μόλις χορηγηθεί από την αρμόδια αρχή. Σε κάθε περίπτωση, όλα τα έξοδα και οι δαπάνες σχετικά με τις προσθήκες ή τις τροποποιήσεις αυτές θα βαρύνουν αποκλειστικά τον Μισθωτή.

8.2. Κατ' εξαίρεση, συμφωνείται ότι ο Εκμισθωτής θα καλύπτει επενδύσεις (capital expenditure) έως του συνολικού ποσού των δύο εκατομμυρίων ευρώ (€2.000.000) κατά τα πρώτα τρία χρόνια της Σύμβασης Μίσθωσης, για βελτιώσεις του Ακινήτου σε σχέση με την διεξαγωγή ιπποδρομιών ή την αναβάθμιση της αξίας του Ακινήτου αυτή καθ' εαυτή, υπό την προϋπόθεση ότι:

i) έχει γνωστοποιηθεί ή/και εγκριθεί προσηκόντως από τον Εκμισθωτή βάσει των οριζόμενων

κατά περίπτωση ανωτέρω υπό 8.1, και

ii) ο Εκμισθωτής είχε τη δυνατότητα να διενεργήσει, δαπάνες του και κατά τρόπο ικανοποιητικό για τον ίδιο, ανεξάρτητο έλεγχο των τεχνικών προδιαγραφών και της αποτίμησης των σχετικών εργασιών, καθ' όλη τη διάρκεια εκτέλεσής τους.

iii) Το αργότερο κατά την ημέρα γνωστοποίησης των σκοπούμενων εργασιών, ο Μισθωτής έχει παραδώσει στον Εκμισθωτή εγγυητική επιστολή πρώτης ζήτησης εκδόσεως από τραπεζικό ίδρυμα που έχει συσταθεί και λειτουργεί νόμιμα στην Ελλάδα ή σε οποιοδήποτε άλλο κράτος - μέλος ΕΕ/ΕΟΧ ή οποιαδήποτε τράπεζα που λειτουργεί νόμιμα σε κράτος-μέλος του ΟΟΣΑ και ποσού ίσου με την αιτούμενη συμμετοχή του Εκμισθωτή στην επένδυση². Η εγγυητική αυτή επιστολή θα έχει διάρκεια μέχρι την παρέλευση της 5ης ετησίας επετείου από την έναρξη Ισχύος της Σύμβασης Μίσθωσης και θα καταπίπτει σε περίπτωση πρόωρης καταγγελίας της Σύμβασης Μίσθωσης από τον Μισθωτή, σύμφωνα με τον όρο 15.5., καθώς και καταγγελίας του Εκμισθωτή για λόγους που ανάγονται σε υπαιτιότητα του Μισθωτή. Σε περίπτωση μεταβίβασης της κυριότητας του ακινήτου κατά το χρόνο ισχύος της Εγγυητικής αυτής Επιστολής, ο Μισθωτής υποχρεούται να την αντικαταστήσει με νέα, ισόποση, στο όνομα του νέου κυρίου, με ταυτόχρονη επιστροφή από τον Εκμισθωτή προς αυτόν της ως άνω υφιστάμενης.

Οι σχετικές επενδύσεις θα πραγματοποιούνται από τον Μισθωτή και, υπό τις ανωτέρω προϋποθέσεις, θα συμψηφίζονται με οφειλόμενα ή μελλοντικά μισθώματα κατά τη διάρκεια των πέντε (5) πρώτων ετών της Σύμβασης Μίσθωσης. Ο Μισθωτής θα ενημερώνει τον Εκμισθωτή τουλάχιστον προ είκοσι (20) ημερών για την πρόθεσή του να προβεί στον συμψηφισμό και θα του παρέχει όλες τις σχετικές αποδείξεις και τιμολόγια πληρωμής. Σε περίπτωση αντιρρήσεων του Εκμισθωτή οι οποίες θα πρέπει να προβάλλονται το αργότερο εντός είκοσι (20) ημερών από την ως άνω γνωστοποίηση, σε σχέση με τις τεχνικές προδιαγραφές και την αποτίμηση των εκτελούμενων εργασιών, ο Μισθωτής αποδέχεται ότι δεν θα προβαίνει σε συμψηφισμό έως την επίλυση της διαφοράς κατά τα οριζόμενα στον όρο 18.2 της Σύμβασης Μίσθωσης. [...]

Επειδή από την ανωτέρω σύμβαση προκύπτει ότι μεταξύ της προσφεύγουσας και του Α.Ε. υφίσταται συμβατική σχέση μίσθωσης ακινήτου στα πλαίσια της οποίας έχει ανατεθεί στην προσφεύγουσα η συντήρηση αυτού, μέχρι του ποσού των 300.000,00 € τον πρώτο χρόνο της μίσθωσης καθώς και η διενέργεια τροποποιήσεων και προσθηκών σε αυτό, μέχρι του ποσού των 2.000.000,00 € τα τρία πρώτα χρόνια της μίσθωσης, το κόστος των οποίων θα καλύπτεται από την εκμισθώτρια επιχείρηση. Συνεπώς, η συγκεκριμένη δραστηριότητα της προσφεύγουσας υπάγεται σε Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 3, 8 και 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προβάλλονται αβάσιμα. Κατόπιν τούτου, ορθώς ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό Φ.Π.Α. επί των εκδοθέντων από την προσφεύγουσα Τιμολογίων προς τον Ο.Δ.Ι.Ε. Α.Ε..

Επειδή, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα εξής:

άρθρο 1 παρ 2: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»

άρθρο 2: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2: «1. θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες»

άρθρο 24, παράγραφος 1:«ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»

άρθρο 25:«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται. μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α).....,β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην

εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».

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

άρθρο 168: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

άρθρο 178.α: «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί και πρέπει να ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ. C-25/07, C74/08, C-332/15). 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).

Επειδή, επίσης, κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις (οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού), έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης) (βλ. αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C 284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, C 183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 58 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή, τέλος το Δικαστήριο της Ε.Ε. έχει κρίνει ότι ο αποκλεισμός από το δικαίωμα έκπτωσης λόγω μη τηρήσεως από τον υποκείμενο στον φόρο των υποχρεώσεων συμβατότητας και υποβολής δηλώσεων βαίνει προδήλως πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του σκοπού της διασφάλισης των εν λόγω υποχρεώσεων, καθόσον το δίκαιο της Ένωσης δεν

εμποδίζει τα κράτη μέλη να επιβάλλουν, εφόσον είναι απαραίτητο, πρόστιμο ή χρηματική ποινή ανάλογη με τη βαρύτητα της παραβάσεως (C-159/17, απόφαση της 9ης Ιουλίου 2015, *Salomie και Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, σκέψη 63).

Επειδή σε συμφωνία με την ανωτέρω παρατιθέμενη νομολογία του ΔΕΕ βρίσκεται και η Απόφαση ΣτΕ 444/2017 με την οποία κρίθηκαν τα εξής:

«6. Επειδή, στη συνέχεια, μετά την άσκηση της κρινομένης αιτήσεως, δημοσιεύθηκε (31.12.2012) η 5372/2012 απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Τμήματος, με την οποία, αφού, προηγουμένως, ερμηνεύθηκαν οι κρίσιμες διατάξεις της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ [οι οποίες, ως ίσχυαν, είναι εφαρμοστέες και στην παρούσα υπόθεση] και ειδικότερα αυτές των άρθρων 17 παρ. 1 και παρ. 2 στοιχ. α' [όπως το άρθρο αυτό διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σε αυτό το άρθρο 28στ παρ. 1 αυτής, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 22 της Οδηγίας 91/680/ΕΟΚ], 18 παρ. 1 και 3α [όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου 28στ] και 22 παρ. 3 και 8 [όπως το άρθρο αυτό διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σ' αυτό το άρθρο 28η αυτής, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 1 παρ. 22 της Οδηγίας 91/680/ΕΟΚ] ως έχουσες την έννοια 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, κρίθηκαν, ακολουθώντας, κατά την ερμηνεία των οικείων εθνικών διατάξεων, τα εξής : «σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του ν. 1642/1986 [άρθρα 23 παρ. 1, 25 παρ.1 και 29 παρ. 4] για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών απαιτείται ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Περαιτέρω, κατά την έννοια των διατάξεων τούτων, ερμηνευομένων υπό το φως [...] της έκτης Οδηγίας, 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 [...] 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. Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα». Εν όψει αυτών κρίθηκε, τελικά, ότι εφόσον στο οικείο τιμολόγιο αναγράφονταν οι υποχρεωτικές, κατά το άρθρο 22 παρ. 3 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ενδείξεις (τιμή υπηρεσίας και αναλογών επ' αυτής φ.π.α.), τούτο αρκούσε για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του επίδικου φόρου, καθόσον από αυτό προέκυπτε καταρχήν η

συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου, εφόσον δε αυτές οι προϋποθέσεις δεν αμφισβητήθηκαν περαιτέρω από τη φορολογική αρχή, οι τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του που αποδόθηκαν από τη φορολογική αρχή, δεν μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της άσκησης του δικαιώματος εκπώσεως του ένδικου φόρου. Τέλος, με την αυτή απόφαση, ο ισχυρισμός του Δημοσίου κατά τον οποίο το δικαστήριο της ουσίας, πριν προβεί στην ακύρωση της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, όφειλε να εξακριβώσει και να βεβαιώσει αιτιολογημένα την πραγματοποίηση της σχετικής συναλλαγής και την καταβολή της σχετικής δαπάνης, απορρίφθηκε ως αβάσιμος, με την αιτιολογία ότι, εφόσον, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή δεν είχε, πάντως, αμφισβητήσει το αληθές της συναλλαγής, η διαφορά περιορίστηκε στη διάγνωση της προϋποθέσεως της νομιμότητας του τιμολογίου από την άποψη του επαρκούς ή μη προσδιορισμού των παρασχεθεισών υπηρεσιών (κατ' άρθρο 12 του Κ.Β.Σ.), και, συνεπώς, το δικαστήριο δεν μπορούσε να επεκταθεί σε έλεγχο προϋποθέσεων που δεν είχαν αποτελέσει αντικείμενο αμφισβήτησης από την οικεία φορολογική εγγραφή.»

Επειδή, από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία τα Τιμολόγια των δαπανών που αφορούν στις εργασίες συντήρησης και βελτίωσης στο ακίνητο του στο Αττικής, τα οποία έθεσε υπόψη του ελέγχου, ενώ κατά την τιμολόγηση των εν λόγω εργασιών στον ανέγραφε αυτά διακριτά στα αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά. Ωστόσο δεν συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις και δεν εξέπεσε τον Φ.Π.Α. εισροών των τιμολογίων αυτών καθώς θεωρούσε ότι αυτές αφορούν στην απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. δραστηριότητά της. Κατόπιν της κρίσης του ελέγχου ότι η ανωτέρω δραστηριότητα υπάγεται σε Φ.Π.Α., που της έγινε γνωστή με το υπ' αριθ./22.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ./11.12.2023 υπόμνημά της αιτήθηκε την αναγνώριση από τον έλεγχο του δικαιώματος έκπτωσης αυτών.

Επειδή το ανωτέρω αίτημα της προσφεύγουσας, που προβάλλεται και με την υπό κρίση ενδικοφανή, είναι βάσιμο καθώς από τα νομολογιακώς κριθέντα δεν δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών λόγω μη τηρήσεως μίας τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι της συμπερίληψης αυτών στις υποβληθείσες δηλώσεις, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.

Κατόπιν τούτων ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, οφείλει να προβεί σε έλεγχο των ουσιαστικών προϋποθέσεων του δικαιώματος της προσφεύγουσας προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών των εν λόγω δαπανών, λαμβάνοντας υπόψη, ότι, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο κι επικυρώθηκε με την παρούσα απόφαση, οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητα υπαγόμενη σε Φ.Π.Α., καθώς και όσα έχουν γίνει δεκτά με την προαναφερθείσα νομολογία ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξελεγκτική του αρμοδιότητα σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ (ν.2859/2000) και του ΚΦΔ (ν. 5104/2024).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση των με αριθμό/27.12.2023 και

...../27.12.2023 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και όπως ο ως άνω Προϊστάμενος προβεί στις παραπάνω ενέργειες σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ως άνω σκεπτικό.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.