



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/02/2025

Αριθμός απόφασης: 247

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 18/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά

της με αριθμ./16-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ./16-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 16/12/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

7. Την υπ' αριθμ./18-05-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.

8. Τη με αριθμ. καταχώρησης/11-07-2022 δικαστική προσφυγή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά της υπ' αριθμ./18-05-2022 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθμ./2024 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου – Α' Τμήμα Διακοπών μονομελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ./18-05-2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας **προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν** η ενδικοφανής προσφυγή κατά της αναφερόμενης ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

10. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ / 15-07-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ./16-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 46.623,12 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 23.311,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **69.234,69 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 16/12/2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, η οποία συντάχθηκε βάσει της με αριθμ./31-05-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./26-04-2021 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 40.000,00 ευρώ της φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015.

Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

Α. Ως προς φορολογητέες εισροές

Δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών που αφορά τα παραστατικά αγορών-εισαγωγών προϊόντων από την Τουρκία που εμφανίζονται στον πίνακα των σελίδων 14 και 15 της οικείας έκθεσης, συνολικού ποσού 21.464,17 ευρώ, λόγω μη ύπαρξης όλων των νόμιμων δικαιολογητικών που έπρεπε να συνοδεύουν τις εν λόγω εισαγωγές αγαθών από τρίτη χώρα.

Περαιτέρω, κατόπιν διενέργειας ελέγχου των λοιπών δαπανών, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ εισροών ποσού 2.415,45 ευρώ που αναλογεί στις δαπάνες που εμφανίζονται στον πίνακα V στις σελίδες 31 έως 34 της οικείας έκθεσης, για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι δεν παρέχεται για αυτές δικαίωμα έκπτωσης.

B. Ως προς φορολογητέες εκροές

Από τον έλεγχο των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης διαπιστώθηκε ότι μη νόμιμα η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 412.879,85 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Π.2869/2389 ΠΟΛ. 137/04-05-1987, και καταλογίστηκε ο αναλογών ΦΠΑ εκροών ύψους 66.060,78 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης η με αριθμ./16-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ως προς το δικαίωμα έκπτωσης, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι καταβλήθηκε ο ΦΠΑ στο Τελωνείο και υπάρχει και παραστατικό παροχής υπηρεσιών από τον εκτελωνιστή, και οι σχετικές δαπάνες έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, ο έλεγχος μη νόμιμα αρνείται να αναγνωρίσει το σχετικό δικαίωμα έκπτωσης με την αιτιολογία ότι δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας, η πώληση τους σε πελάτη και η εξόφληση του Τούρκου προμηθευτή. Περαιτέρω όσον αφορά τις πωλήσεις προς τρίτους που ο έλεγχος θεωρεί προϋπόθεση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου των εισροών, επιφυλάσσεται να υποβάλει σχετικά παραστατικά ως νέα στοιχεία, από όπου προκύπτει ότι τα επίμαχα εμπορεύματα πωλήθηκαν σε πελάτες αν και η πώληση δεν αποτελεί προϋπόθεση του δικαιώματος έκπτωσης.
- Ως προς τα απαλλακτικά του ΦΠΑ, η προβλεπόμενη στο νόμο απαλλαγή αφορά το λήπτη του φορολογικού στοιχείου, στον οποίο ο νόμος παρέχει την απαλλαγή και όχι τον εκδότη. Συνεπώς όποιος εκδότης εκδώσει το σχετικό τιμολόγιο οφείλει να το εκδώσει χωρίς ΦΠΑ, άλλως παραβιάζεται ευθέως η προβλεπόμενη στο νόμο απαλλαγή. Ως εκ τούτου στο μέτρο που η εταιρεία είχε εκδώσει προς τις γεωργικές επιχειρήσεις φορολογικό στοιχείο με ΦΠΑ, θα παραβίαζε την απαλλακτική διάταξη του νόμου επιβάλλοντας ΦΠΑ σε πράξη μη υποκείμενη στο φόρο αυτό, αφού νομικά κρίσιμο είναι το κατά πόσο οι επιχειρήσεις που παρέλαβαν τα μηχανήματα δικαιούνταν απαλλαγής από το ΦΠΑ.

Με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ / 15-07-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα εταιρεία επαναλαμβάνει τους ως άνω ισχυρισμούς.

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 30, 32 και 34 του ν. 2859/2000 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάρχουν στο φόρο.

.....

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

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

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, μοτοσικλετών 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.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο

.....

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν

καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

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.

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

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

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

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

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

Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.

5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»

Επειδή, στο άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν, και αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν. 4308/2014:

«Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.»

Επειδή, εν προκειμένω, από το διενεργηθέντα έλεγχο βάσει της υπ' αριθμ./31-05-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης και μετά τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, όσον αφορά συγκεκριμένα παραστατικά αγορών-εισαγωγών από την Τουρκία που αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 14 έως 25 της έκθεσης, δεν είχε όλα τα νόμιμα δικαιολογητικά (παραστατικά διακίνησης σε Ελλάδα, εξόφληση στον προμηθευτή της Τουρκίας, εκδοθέν τιμολόγιο πώλησης σε πελάτη κλπ.) που έπρεπε να συνοδεύουν τις εν λόγω εισαγωγές αγαθών από τρίτη χώρα ώστε να διαπιστωθεί ότι τα αγαθά χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρισθεί το δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ των συγκεκριμένων εισροών.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ και εν προκειμένω, στο μέτρο που από τις διασαφήσεις προκύπτει η νόμιμη εισαγωγή από την Τουρκία των επίμαχων εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας και υπάρχουν και τα συναφή φορολογικά στοιχεία, νομίμως ασκήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εν λόγω εισροών.

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί νομολογιακά, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Ger Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaepito Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Scarbowej v. Bialymstoku, ΣΤΕ 483/2012, ΣΤΕ 5372/2012, ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου για κάθε μία ξεχωριστά από τις κρινόμενες συναλλαγές, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν τεκμηριώνεται η παραλαβή των επίμαχων αγαθών από την προσφεύγουσα εταιρεία και στη συνέχεια η χρησιμοποίηση αυτών για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων. Ειδικότερα:

α. Για καμία από τις κρινόμενες συναλλαγές δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία διακίνησης για τη μεταφορά των αγαθών από το τελωνείο Μυτιλήνης είτε προς τις εγκαταστάσεις/αποθήκες της προσφεύγουσας είτε προς τις εγκαταστάσεις κάποιου πελάτη της.

β. Δεν προσκομίστηκαν τα αποδεικτικά εξόφλησης του προμηθευτή της χώρας προέλευσης των επίμαχων αγαθών.

γ. Από τα σχετικά παραστατικά πώλησης που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται η μετέπειτα πώληση των εν λόγω αγαθών σε πελάτες της. Με την ενδικοφανή της προσφυγή η προσφεύγουσα αναφέρει ότι επιφυλάσσεται να υποβάλει ως νέα στοιχεία τα σχετικά παραστατικά πώλησης προς τρίτους, από τα οποία προκύπτει ότι τα επίμαχα εμπορεύματα πωλήθηκαν σε πελάτες, ωστόσο ουδέποτε μέχρι σήμερα προσκόμισε τα σχετικά στοιχεία.

δ. Σημειώνεται η γενικότερη μη συμμόρφωση στη φορολογική νομοθεσία που διέπει γενικά τη συνολική εικόνα της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Εν προκειμένω, για τις επίμαχες συναλλαγές απουσιάζουν πλήρως υποβολές ανακεφαλαιωτικών πινάκων που να τις συμπεριλαμβάνουν, όπως προβλέπεται από το νόμο, και τα ποσά των εισαγωγών των τρίτων χωρών δεν έχουν καταχωρηθεί στις περιοδικές δηλώσεις στους κωδικούς που προβλέπεται. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα συστεγάζεται με τη συγγενική και ίδιου φορολογικού αντικειμένου επιχείρηση «.....», των οποίων η συναλλακτική τους δραστηριότητα συγχέεται, καθώς σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου αρκετά από τα φορολογικά παραστατικά δαπανών που αφορούν την ως άνω συγγενική επιχείρηση προσκομίστηκαν στον έλεγχο ως δαπάνες μεταξύ των παραστατικών της προσφεύγουσας και βρέθηκαν καταχωρημένα και στα βιβλία της.

Με βάση όλα τα παραπάνω, δεν αποδεικνύεται ότι τα επίμαχα αγαθά παραδόθηκαν και χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εκρών της προσφεύγουσας το ποσό ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα παραστατικά των αγορών-εισαγωγών από Τουρκία συνολικού ύψους 21.464,17 ευρώ.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με βάση την εξουσιοδοτική αυτή διάταξη εκδόθηκε η ΚΥΑ Π.2869/2389/1987, ΠΟΛ. 137/1987, η οποία ορίζει ειδική διαδικασία καταβολής του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αξία εισαγωγής ή αγοράς καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που χρησιμοποιείται στην παραγωγική δραστηριότητα από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ, εφόσον ο αναλογών ΦΠΑ για κάθε μεμονωμένη συναλλαγή είναι ίσος ή μεγαλύτερος των 2.934,70 ευρώ (η θέσπιση ελάχιστης αξίας 1.000.000 δρχ. για κάθε μεμονωμένη συναλλαγή είχε τεθεί με το ν. 2093/1992 με ισχύ από 25/11/1992, από 01/01/2002 το ποσό μετατρέπεται σε 2.934,70 ευρώ. Ως μεμονωμένη συναλλαγή θεωρείται η αγορά ή η εισαγωγή επενδυτικών αγαθών, τα οποία τιμολογούνται από τον προμηθευτή με το ίδιο τιμολόγιο ή με περισσότερα τιμολόγια του ίδιου προμηθευτή, τα οποία όμως θα αφορούν επιμέρους τιμολογήσεις της ίδιας επένδυσης, δηλαδή του ίδιου αρχικού μηχανήματος του ίδιου προμηθευτή, έστω και αν αυτά αποσταλούν τμηματικά στον επενδυτή από τον προμηθευτή του, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ.1282/1992.

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης διαπιστώθηκε ότι μη νόμιμα η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 412.879,85 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, καθώς δεν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις της Π.2869/2389 ΠΟΛ. 137/04-05-1987. Ειδικότερα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την απαλλαγή ΦΠΑ στις περιπτώσεις όπου το συνολικό ποσό του ΦΠΑ όλων των τμηματικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας

εταιρείας προς συγκεκριμένο πελάτη δεν υπερέβαινε το ποσό των 3.000 ευρώ και ως εκ τούτου καταλογίστηκε ο αναλογών ΦΠΑ των εκροών αυτών, ύψους 66.060,78 ευρώ.

Επειδή ως προς τα συγκεκριμένα τιμολόγια πώλησης που επιβαρύνθηκαν από τον έλεγχο με ΦΠΑ και παρουσιάζονται στον πίνακα της σελίδας 43 της οικείας έκθεσης αναφέρονται τα εξής:

1. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η απαλλαγή ΦΠΑ/2014 αφορά το τιμολόγιο με αριθμό/19-02-2015 της κι όχι το ισόποσο του με έκδοση 2014 αφού για εκείνο το τιμολόγιο υπήρχε πιστωτικό τιμολόγιο: Ο έλεγχος επιβάρυνε με ΦΠΑ το εν λόγω τιμολόγιο έκδοσης 2015 προς τη καθαρής αξίας 73.700,00 ευρώ, αφού για ισόποσο τιμολόγιο έκδοσης 2014 στην ίδια ως άνω πελάτη υπήρχε η απαλλαγή ΦΠΑ/2014, ενώ δεν υπήρχε καταχωρημένη άλλη απαλλαγή και ουδέποτε προσκομίστηκε κατά τη διενέργεια του ελέγχου το πιστωτικό τιμολόγιο αυτού.

2. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το τιμολόγιο με αριθμόπρος τον καταχωρήθηκε δύο φορές εκ παραδρομής: Ο έλεγχος επιβάρυνε με ΦΠΑ το εν λόγω τιμολόγιο, διότι στο γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης είναι καταχωρημένα δύο τιμολόγια του, το με αριθμό παραστατικού02-03-2015 και το με αριθμό παραστατικού02-03-2015. Ο έλεγχος ζήτησε να προσκομισθεί το παραστατικό με αρίθμηση02-03-2015 για να διαπιστώσει την ορθή καταχώρηση του, όμως αυτό δεν προσκομίστηκε. Συνεπώς, παρόλο που αφορά παραστατικό του ίδιου πελάτη και αφορά την ίδια αξία, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διαπιστώσει ότι αφορά καταχώρηση εκ παραδρομής ή πραγματική πώληση αγαθών για την όποια ο εκδότης δεν επιβάρυνε με ΦΠΑ, ενώ δεν είχε αντίστοιχη απαλλαγή ΦΠΑ της Π.2869/2389/ΠΟΛ.137/04.05.1987.

3. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το υπ' αριθμ. τιμολόγιο προς Λάμπου Μιχαήλ δεν υφίσταται ως τιμολόγιο στο αναλυτικό καθολικό της επιχείρησης: Το συγκεκριμένο παραστατικό με αριθμό/04-06-2015 συνυποβάλλεται με τη με αριθμ. πρωτ./21-01-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, με αναγραφόμενους ως εκδότη την προσφεύγουσα «.....» και πελάτη το Η μη καταχώρηση του εν λόγω παραστατικού δεν καθιστά τη συναλλαγή μη υπαρκτή, αλλά αντίθετα επιβεβαιώνει τη μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας στις φορολογικές της υποχρεώσεις.

4. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι για τα τιμολόγια στους πελάτες, ο έλεγχος αρνήθηκε λανθασμένα την αποδοχή της απαλλαγής ΦΠΑ, αφού οι ίδιοι δεν μπορούσαν να γνωρίζουν αν τα απαλλακτικά αφορούσαν την όμορη και συστεγαζόμενη τους εταιρεία: Τα συγκεκριμένα παραστατικά συνυποβάλλονται με τη με αριθμ. πρωτ./21-01-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, η οποία αναφέρει ότι στις εν λόγω περιπτώσεις ο έλεγχος έχει ξεκάθαρη εικόνα ότι τα αγαθά που πουλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν αγαθά κτήσης της «.....», όπως φαίνεται από τους αναλυτικούς πίνακες αγοράς υλικών που συνυποβάλλει στην εν λόγω έκθεση απόψεων.

5. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι για το τιμολόγιο με αποδέκτη το δεν έπρεπε ο έλεγχος να απορρίψει την απαλλαγή του ΦΠΑ, καθώς η μη υπέρβαση του απαιτούμενου ορίου των 3.000,00 ευρώ ήταν υπαιτιότητα του πελάτη αφού δεν έλαβε εν τέλει το σύνολο των αγαθών που είχε ζητήσει: Ορθά ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε την έκδοση του εν λόγω παραστατικού χωρίς να επιβληθεί ο ΦΠΑ που αναλογεί, καθώς αυτός δεν υπερβαίνει το απαιτούμενο όριο των 3.000,00 ευρώ και ούτε υπάρχει επόμενη πώληση ώστε, έστω τμηματικά να ξεπεραστεί το ποσό των 3.000,00 ευρώ, όπως προβλέπεται από τις ισχύουσες

διατάξεις. Εφόσον ο πελάτης δεν αγόρασε τα υπόλοιπα αγαθά και δεν ακολούθησαν ουδέποτε άλλες τιμολογήσεις, η συναλλαγή ορθά επιβαρύνθηκε με το ΦΠΑ που της αναλογεί.

6. Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι το τιμολόγιο προς τη δε συμπεριλήφθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων:

Το εν λόγω τιμολόγιο προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προκειμένου να αποδείξει στον έλεγχο ότι ήταν νόμιμη η απαλλαγή για τη, αφού είχε καταχωρηθεί με άλλη επωνυμία. Ο λόγος που ο έλεγχος δεν το είχε συμπεριλάβει στα προσωρινά αποτελέσματα ήταν ότι στο ημερολόγιο της προσφεύγουσας το κρινόμενο τιμολόγιο είχε καταχωρηθεί ως και δεδομένου ότι δεν είχε προσκομιστεί δεν είχε τη δυνατότητα να ελέγξει το περιεχόμενο του. Με την προσκόμισή του ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα αγαθά που πουλήθηκαν από την προσφεύγουσα ανήκουν στην εταιρεία «.....».

Επιπρόσθετα στη με αριθμ. πρωτ./21-01-2022 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επισημαίνεται ότι μέχρι και το πέρας του ελέγχου πολλά τιμολόγια, των οποίων, όπως προκύπτει από την αρίθμηση στο γενικό ημερολόγιο η καταχώρισή τους απουσιάζει, δεν προσκομίστηκαν, ενώ ζητήθηκαν επανειλημμένα και όλα ανεξαιρέτως τα τιμολόγια πώλησης που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα δε συμπεριλαμβάνουν τον απαλλασσόμενο ΦΠΑ, όπως προβλέπεται με την επισήμανση της ένδειξης «επιστροφή ΦΠΑ, λόγω απαλλαγής»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/12/2021 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 18/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμ./16-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	42.882,50	413.472,35	413.472,35	370.589,85
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	314.328,82	295.924,33	295.924,33	18.404,49
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	6.861,20	66.155,58	66.155,58	59.294,38
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	67.397,02	37.076,75	37.076,75	30.320,27
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	60.535,82			60.535,82

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		46.623,12	46.623,12	46.623,12
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		23.311,57	23.311,57	23.311,57
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		69.934,69	69.934,69	69.934,69
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	20.535,82			20.535,82
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	40.000,00			40.000,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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