



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18.2.2025

Αριθμός απόφασης: 367

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 23.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, Α.Φ.Μ., με έδρα στην ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, αρ., κατά α) της με αριθμό/24.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό/24.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και γ) της με αριθμό/24.9.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, 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 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23.10.2024 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 προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό/24.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.7.2021- 31.12.2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας από 8.009,48€ (βάσει δήλωσης) σε 7.241,32€, ήτοι κατά 768,16€.
2. Με τη με αριθμό/24.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2022- 31.12.2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση της προσφεύγουσας από 30.280,59€ (βάσει δήλωσης) σε 29.512,43€, ήτοι κατά 768,16€.
3. Με τη με αριθμό/24.9.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή της προσφεύγουσας από 67.745,16€ (βάσει δήλωσης) σε 18.426,48€, ήτοι κατά 49.318,68€.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24.9.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ που διενεργήθηκε βάσει της αρ. /22.2.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 67.745,16 €. Συγκεκριμένα, οι ως άνω διαφορές προέκυψαν καθώς:

- Κατά το έτος 2021 ο έλεγχος δεν δέχτηκε προς έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών (δαπανών ενοικίου) ποσού 768,16 € που δεν είχαν δηλωθεί στο my data.
- Κατά το έτος 2023: α) ο έλεγχος έκρινε ότι πρέπει να υπαχθούν σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην Ολλανδική επιχείρηση ποσού 93.802,80€, καθώς αυτές δεν δηλώθηκαν στο σύστημα VIES από την αντισυμβαλλόμενη και δεν αποδείχθηκε η φορολόγηση των συναλλαγών εκτός Ελλάδος, β) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. ποσού 25.943,80 € που αντιστοιχεί σε έντεκα (11) τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης λόγω μη δυνατότητας σύνδεσης των συγκεκριμένων εισροών με φορολογητέες πράξεις.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και τη νομιμότοκη επιστροφή κάθε αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30, 32 και 36 του ν. 2859/2000 και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, καθώς η εταιρεία μας τήρησε όλες τις

ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και συνακόλουθα την επιστροφή των υπό κρίση ποσών ΦΠΑ ετών 2021 – 2023.

2. Ως προς την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών επί των 11 ΤΠΥ της εταιρείας «.....», η φορολογική αρχή ερμήνευσε και εφάρμοσε εσφαλμένα τα αρ. 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ, ενώ δεν αξιολόγησε τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και το προσκομισθέν ενώπιόν της αποδεικτικό υλικό, οι δε ισχυρισμοί της έρχονται σε αντίθεση με τις εν λόγω διατάξεις, όπως έχουν μάλιστα ερμηνευτεί από το ΣτΕ και το ΔΕΕ. Συγκεκριμένα προσκομίσθηκε το από 28.02.2023 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας «.....», με το οποίο συμφωνήθηκε ότι η εν λόγω εταιρεία έχει την γνώση και εμπειρία να αναλάβει τον σχεδιασμό και συντονισμό του έργου του μηχανολογικού προσωπικού, την επίβλεψη του μηχανολογικού προσωπικού και τη διασφάλιση ότι επιτυγχάνουν τους στόχους και τους σκοπούς τους, την πρόσληψη επιπλέον μηχανολογικό προσωπικό όταν χρειάζεται, τη διενέργεια αξιολογήσεων απόδοσης με έγκαιρο και εποικοδομητικό τρόπο, την παροχή εκπαίδευσης και καθοδήγησης, την επικοινωνία με πελάτες και προμηθευτές, να αποτελεί το σημείο επαφής για τεχνικά ερωτήματα. Πράγματι, η εν λόγω εταιρεία, μέσω του μοναδικού εταίρου και διαχειριστή της, ο οποίος είναι επίσης μηχανικός, παρείχε υπηρεσίες στην προσφεύγουσα, συντονίζοντας ουσιαστικά όλο το έργο της εταιρείας στην Ελλάδα και του μηχανολογικού προσωπικού που συμμετείχε στα projects που αναλάμβανε η εταιρεία ως υπεργολάβος της (μητρικής) Ολλανδικής εταιρείας του ομίλου «.....».

3. Ως προς την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών επί των ενδοκοινοτικών συναλλαγών με την μητρική εταιρεία ύψους 22.512,67 Ευρώ, η φορολογική αρχή αρνήθηκε την έκπτωση φόρου εισροών που αφορά σε ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών καθαρής αξίας 93.802,80 Ευρώ με την αιτιολογία ότι η μητρική δεν δήλωσε στο σύστημα VIES την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα, παρά το γεγονός ότι η ίδια τις δήλωσε. Ωστόσο, η φορολογική αρχή κατά παράβαση των αρ. 32 και 36 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ απέρριψε την έκπτωση του φόρου εισροών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα τήρησε τις προϋποθέσεις των εν λόγω άρθρων, οι οποίες αποτελούν και τις μοναδικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του φόρου εισροών στο πλαίσιο λήψης ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών του αρ. 14 παρ. 2 (α) του Κώδικα ΦΠΑ, δηλαδή είχε το απαιτούμενο τιμολόγιο, ενώ υπέβαλλε νομίμως ανακεφαλαιωτικό πίνακα με τις αναφερόμενες υπηρεσίες και χρεοπίστωσε ορθώς τις ληφθείσες υπηρεσίες οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τη φορολογική αρχή, η δε τυπική μη συμμόρφωση της μητρικής εταιρείας μας με τις δηλωτικές υποχρεώσεις της στην Ολλανδία δεν δύναται να παραβιάσει την αρχή της ουδετερότητάς του ΦΠΑ και την άσκηση του ουσιαστικού δικαιώματος έκπτωσης φόρου εισροών.

4. Ως προς την έκπτωση του ΦΠΑ εισροών επί των ενοικίων έτους 2021 ύψους 768,16 Ευρώ, η φορολογική αρχή σύγκρινε τις καταχωρήσεις των ενοικίων στον λογαριασμό (ενοίκια κτιρίων) ύψους 18.894,00 Ευρώ σε σχέση με τα δηλωθέντα στο Mydata του εκμισθωτή ενοίκια ύψους 15.693,38 Ευρώ και τη διαφορά ύψους 3.200,62 Ευρώ στην οποία αναλογεί ΦΠΑ εισροών ύψους 768,16 Ευρώ τη θεώρησε ως μη εκπιπόμενη. Η εν λόγω αναντιστοιχία προέκυψε εκ παραδρομής, καθώς ο εκμισθωτής δεν ανέβαζε στο mydata τα ποσά ενοικίων με αποτέλεσμα να τα ανεβάζει η προσφεύγουσα κάθε χρόνο κατά παράλειψη διαβίβασης εκ μέρους του υπόχρεου τα ποσά. Η εν λόγω διαφορά δεν είχε ανέβει λοιπόν ούτε από τον εκμισθωτή ούτε από την εταιρεία και συνεπώς προέβη στη σχετική διόρθωση στο σύστημα Mydata δηλώνοντας το εν λόγω ποσό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014):

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

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

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. [...] 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

- γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 ΦΠΑ 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 Κώδικα ΦΠΑ: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], 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) [...]. 2. [...]. 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 34 ν.2859/2000 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:
 - ί) 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, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (Balgarska Natsionalna televizia, ECLI:EU:C:2021:743, σκέψεις 50 και 52): «...50. Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του και,

σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23). 51. [...]. 52. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11.12.2014 στην υπόθεση C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl*, ECLI:EU:C:2014:2429, σκέψη 43· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-516/14, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, ECLI:EU:C:2016:690, σκέψη 40· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-518/14, *Senatex GmbH*, ECLI:EU:C:2016:691, σκέψη 28· απόφαση της 19.10.2017 στην υπόθεση C-101/16, *SC Paper Consult SRL*, ECLI:EU:C:2017:775, σκέψη 39· απόφαση της 21.3.2018 στην υπόθεση C-533/16, *Volkswagen AG*, ECLI:EU:C:2018:204, σκέψη 41· απόφαση της 21.11.2018 στην υπόθεση C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, ECLI:EU:C:2018:933, σκέψη 39· απόφαση της 03.09.2020 στην υπόθεση C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, ECLI:EU:C:2020:673, σκέψη 43· απόφαση της 18.3.2021 στην υπόθεση C-895/19, *A.*, ECLI:EU:C:2021:216, σκέψη 36· απόφαση της 11.11.2021 στην υπόθεση C-281/2020, *Ferimet SL*, ECLI:EU:C:2021:910, σκέψη 26· απόφαση της 09.12.2021 στην υπόθεση C-154/2020, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, ECLI:EU:C:2021:989, σκέψη 24), για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα (i) η επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, (ii) η επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ και (iii) η λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης). Πέραν από την πλήρωση των ως άνω τριών (3) ουσιαστικών προϋποθέσεων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών εξαρτάται και από την πλήρωση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, ήτοι προϋποθέσεων που διευκολύνουν αφενός την απόδειξη εκ μέρους της επιχείρησης-υποκείμενης στο ΦΠΑ και αφετέρου τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Μεταξύ αυτών των τυπικών προϋποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας είναι η κατοχή από τη λήπτρια επιχείρηση-υποκείμενη στο ΦΠΑ νόμιμου φορολογικού παραστατικού-τιμολογίου, ήτοι τιμολογίου που (πρέπει να) περιλαμβάνει, καταρχήν, τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014.

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 εκπτώσεως 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 εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2019/2022 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912.»:

«[...] Δεδομένου ότι - σύμφωνα με την ερμηνεία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης - η ύπαρξη και η εγκυρότητα του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αποκτώντος αποτελεί απλώς τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος απαλλαγής μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, τα κ-μ έχουν τη δυνατότητα να επιβάλλουν μόνο πρόστιμα ή διοικητικές κυρώσεις, όχι όμως να αρνηθούν την απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επιπλέον, η υποχρέωση του προμηθευτή να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποιεί πρόκειται επίσης, για μια υφιστάμενη τυπική αλλά όχι ουσιαστική προϋπόθεση όσον αφορά την απαλλαγή. Μέσω του συστήματος VIES, οι εν λόγω πληροφορίες είναι προσβάσιμες στις φορολογικές αρχές του κ-μ του αποκτώντος, οι οποίες με τον τρόπο αυτό ενημερώνονται για την άφιξη στο έδαφός τους των αγαθών που υπόκεινται σε φορολογούμενη ενδοκοινοτική απόκτηση. Ο αποκτών πρέπει να δηλώσει την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική απόκτηση στην οικεία δήλωση ΦΠΑ και οι φορολογικές αρχές έχουν τη δυνατότητα να διασταυρώσουν τη δήλωση αυτή με τα στοιχεία που περιέχονται στο σύστημα VIES μέσω των υποβληθέντων ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Ως εκ τούτου, ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας έχει αποτελέσει καίρια συνιστώσα του συστήματος ΦΠΑ μετά την κατάργηση των φορολογικών συνόρων και την αντίστοιχη εξαφάνιση των τελωνειακών παραστατικών.

Ωστόσο, η μη υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα για μια ενδοκοινοτική παράδοση μπορεί να επισύρει ποινές, όχι όμως την απόρριψη της ίδιας της απαλλαγής.

Ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ) περιλαμβάνουν αλλαγές ως προς αυτές τις δύο πτυχές.

Πρώτον, καθορίζεται πλέον ως ουσιαστική προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής ότι ο αποκτών πρέπει να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κράτος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών. Όπως ισχύει ήδη σήμερα, ο προμηθευτής θα πρέπει να επιβεβαιώνει την ιδιότητα του πελάτη του μέσω του συστήματος VIES πριν εφαρμόσει την απαλλαγή. Από την άποψη αυτή, δεν υπάρχει πρακτική διαφορά για τον προμηθευτή, όμως οι συνέπειες μπορεί να διαφέρουν διότι η μη ταυτοποίηση του πελάτη του μπορεί, σε αυτό το πλαίσιο, να οδηγήσει σε απόρριψη της απαλλαγής.

Δεύτερον, η ορθή συμπλήρωση και η υποβολή του ανακεφαλαιωτικού πίνακα συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση η οποία, όταν δεν πληρούται, μπορεί να οδηγήσει στην απόρριψη της εφαρμοζόμενης απαλλαγής εκ μέρους της φορολογικής διοίκησης στο κ-μ αναχώρησης.

β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ). [...]

Επειδή, εν προκειμένω, από την από 24.9.2024 οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτουν τα εξής:

- Οι εκροές της προσφεύγουσας αφορούν στην παροχή υπηρεσιών σχεδιασμού και μηχανικής, μελετών από ναυπηγούς και πολιτικούς μηχανικούς κατά κύριο λόγο για τη μεταφορά ανεμογεννητριών, είτε τον τρόπο συναρμολόγησής τους, είτε τον τρόπο φόρτωσής τους σε πλοία με σκοπό τη μεταφορά τους στο χώρο τοποθέτησης, οι οποίες παρέχονται προς την Ολλανδική

- Κατά το έτος 2021 διαπιστώθηκε ότι στον λογαριασμό-04-01-0087 ήταν καταχωρημένο το ποσό των 18.894,00 € ενώ στο σύστημα MY DATA της ΑΑΔΕ ήταν καταχωρημένο, από την μισθώτρια επιχείρηση, ΑΦΜ, το ποσό των 15.593,38 €, ήτοι υπήρξε διαφορά της τάξης των 3.200,62 €. Κατόπιν τούτου ο έλεγχος δεν δέχθηκε προς έκπτωση τον Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην ως άνω εισροή, ύψους 768,16 €.

- Κατά το έτος 2023:

α) ο έλεγχος έκρινε ότι πρέπει να υπαχθούν σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρηση ποσού 93.802,80€, καθώς αυτές δεν δηλώθηκαν στο σύστημα VIES από την αντισυμβαλλόμενη και δεν αποδείχθηκε η φορολόγηση των συναλλαγών εκτός Ελλάδος,

β) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. ποσού 25.943,80 € που αντιστοιχεί σε έντεκα (11) τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης λόγω μη δυνατότητας σύνδεσης των συγκεκριμένων εισροών με φορολογητέες πράξεις.

Επειδή στο σύστημα MY DATA της ΑΑΔΕ είναι καταχωρημένο, από την μισθώτρια επιχείρηση, ΑΦΜ, το ποσό των 19.916,38 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.779,94€, ήτοι το συνολικό ποσό των 24.696,32 € ως έσοδο από την προσφεύγουσα για το έτος 2021. Συνεπώς δεν υφίσταται η διαφορά των 3.200,62 € επί της οποίας αντιστοιχεί Φ.Π.Α. ύψους 768,16 €, όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι πρέπει να υπαχθούν σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24% υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρηση ποσού 93.802,80€, καθώς θεώρησε ότι δεν αποδείχθηκε η φορολόγηση των συναλλαγών εκτός Ελλάδος στηριζόμενος αποκλειστικά στο γεγονός της μη δήλωσής τους στο σύστημα VIES από την αντισυμβαλλόμενη, πλην όμως, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης η αντισυμβαλλόμενη Ολλανδική επιχείρηση προέβη στη δήλωση του επίμαχου ποσού στο σύστημα VIES, εκπρόθεσμα αλλά πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, τον Ιούλιο του 2024. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός καθώς δεν δύναται να απορριφθεί η ενδοκοινοτική συναλλαγή μόνο εξ' αυτού του λόγου σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο Ε.2019/2022.

Επειδή ως προς τα έντεκα (11) Τιμολόγια του έτους 2023 εκδόσεως της επιχείρησης, ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 108.099,15 €, πλέον Φ.Π.Α. 25.943,80 €, ήτοι συνολικής αξίας 134.042,95 €, για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δύνανται

να συσχετιστούν με φορολογητέες πράξεις, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι δεν αξιολογήθηκαν τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και το προσκομισθέν αποδεικτικό υλικό, με αποτέλεσμα οι ισχυρισμοί του ελέγχου να έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως έχουν μάλιστα ερμηνευτεί από το ΣΤΕ και το ΔΕΕ.

Επειδή, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης, τα επίμαχα τιμολόγια αναφέρουν ως αιτιολογία «.....» ενώ στην προσκομισθείσα σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, αναφέρεται ως πεδίο εργασίας ότι η δεύτερη διαθέτει τις απαραίτητες γνώσεις, εμπειρία και δεξιότητες για την εκτέλεση των συμφωνημένων εργασιών: α) να σχεδιάζει και συντονίζει το έργο του τεχνικού προσωπικού, β) να επιβλέπει το προσωπικό μηχανικών και διασφαλίζει ότι πληρούν τους στόχους και τους στόχους, γ) να προσλαμβάνει πρόσθετο προσωπικό μηχανικών όπως απαιτείται, δ) να διενεργεί αξιολογήσεις απόδοσης που είναι έγκαιρες και εποικοδομητικές, ε) να παρέχει εκπαίδευση και καθοδήγηση όπως απαιτείται, στ) να επικοινωνεί με πελάτες και προμηθευτές, ζ) να επικοινωνεί για τεχνικά ερωτήματα και να διασφαλίζει ότι οι πελάτες είναι ικανοποιημένοι από τις υπηρεσίες και τα προϊόντα που παρέχει η Επίσης, με την εν λόγω σύμβαση συμφωνείται μια πάγια μηνιαία αμοιβή καθαρού ποσού 10.000,00 €. Η προσφεύγουσα προκειμένου να συσχετίσει τα τιμολόγια με παρασχεθείσες υπηρεσίες προσκομίζει μηχανολογικές μελέτες στις οποίες αναφέρεται ο, νόμιμος εκπρόσωπος της, ως επιβλέπων μηχανικός, ενώ προσκομίσθηκε και το σύνολο των εξοφλήσεων των τιμολογίων εντός του τασσόμενου διαστήματος. Από έλεγχο στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ προέκυψε ότι η αντισυμβαλλόμενη έχει δηλώσει τα επίμαχα τιμολόγια στο σύστημα my data κι έχει αποδώσει τον Φ.Π.Α. του έτους 2023 με τις οικείες δηλώσεις.

Επειδή το αρμόδιο ΕΛΚΕ δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των εργασιών ούτε θέτει θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων ενώ η προσφεύγουσα προσκόμισε στοιχεία από τα οποία προκύπτει η συσχέτιση των εν λόγω δαπανών με τα έσοδα της.

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου ν' αποκρούσει την άσκηση απ' την προσφεύγουσα του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, έπρεπε να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να γίνει δεκτός και να αναγνωρισθεί προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. εισροών που αντιστοιχεί στα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή όπως αποδέχεται και η ίδια η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή το έχει καταχωρηθεί δύο φορές με την ίδια ημερομηνία και κακώς εκπέστηκε ο φόρος εισροών ύψους 2.400,00€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 23.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., και α) την ακύρωση των με αριθμό των με αριθμό/24.9.2024 και/24.9.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 1.1.2021- 31.12.2021, 1.1.2022- 31.12.2022 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και β) την τροποποίηση της/24.9.2024 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 1.1.2021- 31.12.2021:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.009,48	7.241,32	8.009,48	0,00

(Ως η υπ' αριθ. /24.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Φορολογική περίοδος 1.1.2022- 31.12.2022:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	30.280,59	29.512,43	30.280,59	0,00

(Ως η υπ' αριθ. /24.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

Φορολογική περίοδος 1.1.2023- 31.12.2023:

	Βάσει δήλωσης (1)	Βάσει Ελέγχου (2)	Βάσει ΔΕΔ (3)	Διαφορά (3)-(1)
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	67.745,16	18.426,48	65.345,16	2.400,00

(Ως η υπ' αριθ. /24.9.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.