



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-01-2023

Αριθμός απόφασης: 163

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604537

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**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.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»  
..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**», η οποία εδρεύει στην περιοχή «.....» **ΚΕΡΚΥΡΑΣ**, Τ.Κ. ...., με **ΑΦΜ** ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας:

- Της υπ' αριθ. ..../**24-08-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από **1.1.2018** έως **31.12.2018**,

- Της υπ' αριθ. ..../**24-08-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1.1.2019 έως 31.12.2019,
- Της υπ' αριθ. ..../**24-08-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1.1.2020 έως 29.02.2020,
- Της υπ' αριθ. ..../**24-08-2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αρ. πρωτ. ..../**30-09-2022** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας, 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:

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2018 από τον έλεγχο στο ποσό των 383.368,49 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 434.436,59 ευρώ, ήτοι διαφορά ελέγχου **51.068,10 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση προσδιορίστηκε στο ποσό 384.603,79 ευρώ αντί του ποσού των 435.713,15 ευρώ βάσει της δήλωσης, ήτοι περιορίστηκε κατά το ποσό των **51.109,36 ευρώ**. Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο ΦΠΑ εισροών ποσού 41,26€ πλέον της μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 2018 κατά 51.068,10 € (ήτοι **51.068,10 + 41,26 = 51.109,36**).

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** **Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)**, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-29/02/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, μεταξύ του ποσού της δήλωσης και του ποσού του ελέγχου, κατά το ποσό των **51.108,10 ευρώ**. Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μεταφοράς των διαφορών φόρου των προηγούμενων φορολογικών ετών.

Με την υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** **Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 ΚΦΔ)**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για το φορολογικό έτος 2018, επιβλήθηκε πρόστιμο **1.000,00 €** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις

που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περ. α' του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) συνδυαστικά με τις παρεχόμενες από τις ΠΟΛ.1026/2018 και 1003/2014 Οδηγίες.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται περί μονοπρόσωπης ανωνύμου εταιρείας με έναρξη εργασιών την 29/10/2015 και κύρια δραστηριότητα «..... (....., ....., .....). Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, οι υποκείμενες στο φόρο, εισροές της οντότητας επιβαρύνθηκαν από πραγματοποιηθείσες αγορές και κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Στην προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με την υπ' αριθ. ....-28/01/2021 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α..

Αφορμή του ελέγχου ήταν η εκ μέρους της προσφεύγουσας υποβληθείσα αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ με αριθ. ....-/31-03-2020, ποσού **435.713,15 €** της φορολογικής περιόδου 01/02/2020 έως 29/02/2020. Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθ. ....-28/01/2021 εντολή ελέγχου (η οποία αποτελεί φυσική συνέχεια της υπ' αριθ. ....-23/04/2020 εντολής, ως δεύτερη παράταση ελέγχου) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στην ανωτέρω οντότητα για την περίοδο από 01/01/2018 έως 29/02/2020, αναφορικά με την αιτούμενη επιστροφή ΦΠΑ, καθώς το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο σχηματίστηκε προοδευτικά κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής.

Από τον έλεγχο, τελικά εγκρίθηκε ποσό για επιστροφή **384.605,05 €**, αντί του αιτηθέντος 435.713,15€, επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθ. ....-/24-08-2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ (Ν.2859/2000) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω:

«Α. Στα πλαίσια του ελέγχου δικαιώματος έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. των επενδυτικών δαπανών και ύπαρξης των νόμιμων δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι τα τιμολόγια του πίνακα (1) που παρατίθεται στη συνέχεια, φέρουν γενική και αόριστη περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, άνευ λοιπών, προσδιοριστικών των συναλλαγών, στοιχείων, ήτοι μονάδα μέτρησης, είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, τιμή μονάδας κλπ. παραπέμποντας στα συναφθέντα με τις εργολήπτριες εταιρείες συμφωνητικά, από τα οποία και πάλι δε δύναται να προσδιοριστεί επακριβώς το ύψος των εκτελεσθεισών εργασιών.

**Πίνακας (1) – Τιμολόγια ελλιπούς Περιγραφής**

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜ/ΝΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ & ΑΦΜ ΛΗΠΤΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΠΟΛΟΓΙΑ-ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ
1	.....-14/08/2018	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	«.....»	42.000,00	10.080,00	.....

			ΑΦΜ.....			..... ΒΑΣΗ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΛΟΙΓΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (π.χ. ποσότητα, τιμή μονάδας)
2	....-17/09/2018	Τ.Π.Υ.	«..... Ι.Κ.Ε.» ΑΦΜ.....	23.000,00	5.520,00	ΑΠΟΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΒΑΣΗ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ, ΜΕΡΟΚΑΜΑΤΑ ΒΑΣΗ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ, ΕΝΔΙΚΙΑΣΗ ΙΚΡΙΩΜΑΤΩΝ ΒΑΣΗ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ» ΑΝΕΥ ΛΟΙΓΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (π.χ. ποσότητα, τιμή μονάδας)
3	....-14/12/2018	Τ.Π.Υ.	«.....» ΑΦΜ.....	96.000,00	23.040,00	ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΣΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ Π.Χ. .....), ΒΑΣΗ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ ΣΤΟΝ ..... ΑΝΕΥ ΛΟΙΓΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (π.χ., τιμή μονάδας και αξίας έκαστης εργασίας)
ΣΥΝΟΛΟ				161.000,00	38.640,00	

[...]

Λόγω της γενικότητας και αοριστίας που διέπει τα φορολογικά παραστατικά του πίνακα (2), τα συναφθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά, και τις σχετικές επιμετρήσεις, αναφορικά με την περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών (πίνακας 3), και δεδομένης της απουσίας λοιπών, προσδιοριστικών των συναλλαγών, στοιχείων (μονάδα μέτρησης, είδος παρεχόμενης υπηρεσίας, τιμή μονάδας κλπ.) δεν επιτρέπεται ο ακριβής προσδιορισμός των γεωμετρικών διαστάσεων των επ' αυτών περιγραφόμενων εκτελεσθέντων έργων. Κατ' επέκταση καθίσταται δυσχερής ο ακριβής προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των συναλλαγών, θέτοντας υπό αμφισβήτηση το ύψος των φορολογητέων πράξεων, ως αυτές αποτυπώνονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Συνεπεία αυτού, καθ' εφαρμογή του άρθρου 32 παρ. 1β' του ν.2859/2000, επί του οποίου ενσωματώθηκαν και οι διατάξεις του άρθρου 178 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/11/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006, καθώς και των άρθρων 5, 8 & 9 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, ποσό φόρου εισροών συνολικού ύψους 38.640,00 € με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι σχετικές επενδυτικές δαπάνες»

**B.** Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, η υποκείμενη στο φόρο οντότητα, ενήργησε πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε τρία (3) όμορα συνεχιζόμενα οικοπέδα στον ..... συνολικής επιφάνειας 2.419,12 τ.μ. (801,14τμ, 801,78 τμ & 816,20τμ) που δεν ανήκουν κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως της έχει εκχωρηθεί η χρήση του 96,86% αυτών με έννομη σχέση (μίσθωση), για χρονικό διάστημα εκτεινόμενο πέραν των εννέα (9) ετών.

Ειδικότερα, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία φέρουσα την επωνυμία: «.....  
..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» Α.Φ.Μ.:..... έχει, κατά δήλωσή της, «την αποκλειστική και αδιαφιλονίκητη κυριότητα, νομή και κατοχή κατά ποσοστό:

- 90,60%, ενός οικοπέδου που φέρει τον αριθμό 6, με εμβαδόν 801,14 τ.μ. εντός του οποίου υπάρχουν ημιτελείς κατασκευές, που βρίσκονται στην τοπική κοινότητα ....., δημοτικής ενότητας ....., της κτηματικής περιφέρειας ενότητας ....., εντός του σχεδίου πόλεως του οικισμού ....., στο ΟΤ .....
- 100%, ενός οικοπέδου που φέρει τον αριθμό ....., με εμβαδόν 816,20 τ.μ. εντός του οποίου υπάρχουν ημιτελείς κατασκευές, που βρίσκονται στην τοπική κοινότητα ....., δημοτικής ενότητας ....., της κτηματικής περιφέρειας ενότητας ....., εντός του σχεδίου πόλεως του οικισμού ....., στο ΟΤ 35.
- 100%, ενός οικοπέδου που φέρει τον αριθμό ....., με εμβαδόν 801,78 τ.μ. εντός του οποίου υπάρχουν ημιτελείς κατασκευές, που βρίσκονται στην τοπική κοινότητα ....., δημοτικής ενότητας ....., της κτηματικής περιφέρειας ενότητας ....., εντός του σχεδίου πόλεως του οικισμού ....., στο ΟΤ .....

[...]

**Η οντότητα διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των δαπανών που πραγματοποίησε, κατά το μέρος που έχει την κυριότητα των ακινήτων. Δεδομένης δε, της αδυναμίας επιμερισμού του κόστους βάσει των εργολαβικών ιδιωτικών συμφωνητικών, των εκδοθέντων παραστατικών, και των επιμετρικών πινάκων, ώστε να προκύπτει με τρόπο βέβαιο ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών και η κατασκευή επενδυτικών αγαθών επί του οικοπέδου φέρων τον αριθμό 6, οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες προσδιορίζονται αναλογικά επί του συνόλου της επένδυσης και σε ποσοστό 96,86%, μετά και την αφαίρεση των τιμολογίων που δεν πληρούν τα οριζόμενα των συνδυαστικών διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1β' του ν.2859/2000, 178 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/11/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006 και 5, 8 & 9 του Ν.4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.).**

**Το μη αναγνωριζόμενο προς έκπτωση ποσοστό ύψους 3,14%, επιμερίζεται ανά φορολογικό έτος και καταχωρίζεται στον κωδ. 422 – Λοιπά αφαιρούμενα ποσά, των οικείων δηλώσεων (ήτοι 12.428,10 για το έτος 2018 & 40,00€ για το έτος 2019)**

**Γ.** Επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.000,00€ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις οι οποίες δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 περ. α του Ν.4308/2014, συνδυαστικά με τις παρεχόμενες από τις ΠΟΛ. 1026/2018 και 1003/2014 Οδηγίες.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων καθώς και την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ό,τι ποσού έχει καταβληθεί δυνάμει των άνω πράξεων ή θα καταβληθεί στο μέλλον, ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Μη νόμιμη η άρνηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, λόγω φερόμενων ελλείψεων στην περιγραφή των ληφθέντων τιμολογίων προμηθευτών για την εκτέλεση εργασιών ανέγερσης κτισμάτων- επενδυτικών αγαθών επί του οικοπέδου το οποίο η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχείρησής της. – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρ. 30, 32 ν.2859/2000 (Κ.ΦΠΑ) σε συνδυασμό και με το άρθρο 226 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (Οδηγίας ΦΠΑ) – Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου δεν επιδρούν στο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εφόσον πληρούνται όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση του σχετικού φόρου- Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών της ουδετερότητας του φόρου και της αναλογικότητας που διέπουν το κοινό σύστημα ΦΠΑ (αντίθεση έκθεσης ελέγχου σε νομολογία ΔΕΔ, εθνική νομολογία, νομολογία ΔΕΕ)
- 2) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής Αρχής αναφορικά με το ότι η εταιρεία δικαιούται μερική έκπτωση φόρου εισροών, λόγω του ότι τα επίμαχα κτίσματα ανεγέρθηκαν επί οικοπέδων, των οποίων, είχε τη χρήση, ως μισθώτρια, κατά ποσοστό 96,86% και όχι 100% - Εν προκειμένω, παρότι δεν είχε μισθωθεί ολόκληρη η επίδικη έκταση, ωστόσο το εξ αδιαιρέτου εδαφικό τμήμα της έκτασης αυτής αντιστοιχούσε στην επιφάνεια επί της οποίας είχε ανεγερθεί το σύνολο των ανωτέρω κτισμάτων, των οποίων η εταιρεία είχε πλήρη χρήση και συνεπώς νόμιμα εξέπεσε το σύνολο των οικείων δαπανών για σκοπούς ΦΠΑ, καθώς τούτες χρησιμοποιήθηκαν στο σύνολό τους σε φορολογητέες πράξεις και δη στην παροχή υπηρεσιών ξενοδοχείου.
- 3) Νομικά πλημμελής και εσφαλμένη η επιβολή προστίμου λόγω φερόμενης μη έκδοσης (αντίστροφων) τιμολογίων εκ μέρους της, αναφορικά με συναλλαγές της με προμηθευτές, οι οποίες φέρονται ως τιμολογηθείσες σε ποσά μικρότερα από αυτά που προέκυπταν με βάση τις σχετικές επιμετρήσεις εργασιών. Ωστόσο, η φορολογική Αρχή δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει υποτιμολόγηση των οικείων υπηρεσιών, υπό την έννοια της είσπραξης εκ μέρους των προμηθευτών, μεγαλύτερου τιμήματος από αυτό που αναγράφεται στα σχετικά τιμολόγια.

**A. Ως προς τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών λόγω τυπικών παραβάσεων στα τιμολόγια**

**Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:**

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

πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών...

**4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:** α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248) ορίζεται ότι:**

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

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

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

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

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις: i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών-εισροών ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.....»

Επειδή, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ 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 ανάλογου 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 η 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 κατάσταση, 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 παρασχέθηκαν 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 (βλ. C-...../07, C ...../08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., ...../83, C-...../95, C-...../98 έως C-...../98, C-...../98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-...../95, C-...../98, C-...../98, C-...../03, C ...../03),

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

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

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και

β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-...../02, C-...../94, C ...../86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού

(C 32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C 435/05».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 444/2017 του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:

6.....ότι η κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπώσεως αποτελεί μεν προϋπόθεση για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου 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.

.....  
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 (Σχετ. απόφαση ΣτΕ 5372/2012).

Επειδή, ο έλεγχος στη φορολογία ΦΠΑ σχετικά με τα τιμολόγια του πίνακα (1) που παρατίθεται ανωτέρω, τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. με την αιτιολογία ότι αυτά φέρουν γενική και αόριστη περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών, άνευ λοιπών, προσδιοριστικών των συναλλαγών, στοιχείων.

Επειδή, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4308/2014. Στην περίπτωση στ' της παρ. 1 αναφέρεται ότι στο τιμολόγιο αναγράφεται (υποχρεωτικά) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. Στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας

ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012).

Περαιτέρω τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣτΕ 1030/2014).

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014** ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου, ενώ, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Κ.Φ.Δ.** ορίζονται τα ακόλουθα:

*«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»*

**Επειδή, στο άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

*«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.». Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»*

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία **24/08/2022 έκθεση ελέγχου** της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, από την προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίστηκαν στον έλεγχο (αλλά και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή) για κάθε προμηθευτή του πίνακα (1) όπως παρατίθεται ανωτέρω, α) αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων, β) αντίγραφα των σχετικών αρχικών και τροποποιητικών (όπου υφίσταται) ιδιωτικών συμφωνητικών, γ) επιμέτρηση των σχετικών εργασιών και δ) αποδεικτικά εξόφλησης των ως άνω προμηθευτών. Εν συνεχεία, διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των ιδιωτικών συμφωνητικών σύμβασης έργου, των ληφθέντων από τις εργολήπτριες επιχειρήσεις φορολογικών παραστατικών και των οικείων επιμετρικών πινάκων, από το περιεχόμενο των οποίων δεν κατέστη εφικτή η αποσαφήνιση των συναλλαγών που εντέλει τιμολογήθηκαν στα επίμαχα τιμολόγια και κατ' επέκταση, ο προσδιορισμός του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο.

Ειδικότερα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Όσον αφορά τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ .....

- Ενώ στην επιμέτρηση προσδιορίζεται η τιμή/μονάδα και το συνολικό κόστος εκάστης εργασίας, **δεν αναγράφεται η ποσότητα των εκτελεσθεισών εργασιών.**
- Οι περιγραφόμενες επ' αυτής (επιμέτρησης) εργασίες δε συνάδουν με εκείνες των συναφθέντων συμφωνητικών.
- Στο τιμολόγιο δεν αναγράφεται η τιμή μονάδας και η ποσότητα εκάστης εργασίας.

Όσον αφορά τις συναλλαγές με την επιχείρηση «..... Ι.Κ.Ε.», ΑΦΜ .....

.....

- Στην επιμέτρηση **δεν αναγράφεται** η μονάδα μέτρησης, η τιμή αυτής και η ποσότητα των υλικών, αλλά προσδιορίζεται το συνολικό κόστος εκάστης εργασίας, **βάσει συμφωνητικού.**
- Στο άρθρο 5 του συμφωνητικού προσδιορίζεται η τιμή/μονάδα, των εκτελεσθεισών εργασιών, όχι όμως και η ποσότητα αυτών.
- Στο τιμολόγιο δεν αναγράφεται η τιμή/μονάδα και η αξία εκάστης εργασίας.

Όσον αφορά τις συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ .....

- Στην επιμέτρηση **δεν αναγράφεται** αναλυτικά η μονάδα μέτρησης, η τιμή αυτής και η ποσότητα των υλικών, αλλά προσδιορίζεται το συνολικό κόστος εκάστης εργασίας.
- Στα ιδιωτικά συμφωνητικά υπάρχει μια γενική περιγραφή των εργασιών.
- Δεν τέθηκαν στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης τα παραστατικά μεταφοράς των απαιτούμενων για την εκτέλεση των υδραυλικών εργασιών υλικών.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας στην από 24/08/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., ότι οι περιγραφείσες παρεχόμενες υπηρεσίες στα τιμολόγια με αριθ. ....-14/08/2018, ....-17/09/2018 και .....-14/12/2018 των προμηθευτών

«.....», ΑΦΜ ..... «..... Ι.Κ.Ε.», ΑΦΜ ..... και «.....», ΑΦΜ ..... αντίστοιχα, είναι γενικές και αόριστες, ενώ για τα προσκομισθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά που συνήψε η προσφεύγουσα με τις άνωθι εργολήπτριες επιχειρήσεις διαπίστωσε ότι δε δύναται να προσδιοριστεί επακριβώς το ύψος των εκτελεσθεισών εργασιών, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση το φόρο εισροών των ως άνω τιμολογίων ποσού ύψους **38.640,00 €** και μειώνοντας κατ' αυτό τον τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, με αποτέλεσμα και τη μη επιστροφή του αιτηθέντος ποσού, **δεν ευσταθεί**, καθόσον η προσφεύγουσα κατέχει, **α)** νόμιμα τιμολόγια που προβλέπει η παρ. 1β του άρθρου 32 ν.2859/2000 και **β)** οι περιγραφείσες στο τιμολόγιο υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στις αναφερόμενες στο άρθρο 30 παρ. 4 ν.2859/2000 περιπτώσεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων τιμολογίων και των λοιπών συνοδευτικών εγγράφων (ήτοι ιδιωτικά συμφωνητικά και επιμετρήσεις) προκύπτει πλήρως το είδος των υπηρεσιών, η μονάδα μέτρησης και η τιμή μονάδας εκάστης εργασίας. Επιπλέον, δε δημιουργείται αμφιβολία περί μη πραγματοποίησης των σχετικών εργασιών κατά το είδος και την έκταση που αναφέρεται στα οικεία τιμολόγια, καθώς σύμφωνα με την υπ' αριθ. πρωτ. ....-06/08/2020 Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ «όλες οι εργασίες έχουν πραγματοποιηθεί και αποπερατωθεί στο ανωτέρω υποκατάστημα».

Επειδή, όλα τα επίδικα τιμολόγια έχουν εξοφληθεί δια τραπεζικού μέσου, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα αποδεικτικά εξόφλησης εκάστου προμηθευτή, ενώ η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ουδέποτε έθεσε θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα **εξέπεσε νόμιμα τον ΦΠΑ ποσού 38.640,00 €** που βάρυνε τα ανωτέρω τιμολόγια ως φόρο εισροών ο οποίος πρέπει να αναγνωρισθεί και, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 ν.2859/2000, να επιστραφεί στην προσφεύγουσα τη περίοδο που αφορά η αίτηση επιστροφής.

**Β. Ως προς τη μη αναγνώριση του δικαιώματος προς έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών για επενδυτικές δαπάνες σε ακίνητα των οποίων η προσφεύγουσα δεν είχε την κυριότητα καθ' ολοκληρίαν (100%)**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 2 και 4 του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπώσεων» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«2) Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.... 3)...4) Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα

**κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.**

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/1992 ορίζεται ότι:**

**«...θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων. Η ρύθμιση αυτή έγινε για κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.87, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 1947/91. Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρείας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη - μισθωτή, θα πρέπει να έχουν μεταγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας.»**

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/1992 ορίζεται ότι:**

**«1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν.1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν.1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών. 2. Περαιτέρω, με την 1003880/175/Α0014/ ΠΟΛ. 1006/14.1.92 εγκύκλιό μας δόθηκαν σχετικές οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων. Με την εγκύκλιο αυτή διευκρινίστηκε ότι η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό**

συμφωνητικό, το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία ή με συμβολαιογραφική πράξη, η οποία, εφόσον η μίσθωση είναι πάνω από 9 χρόνια, πρέπει να έχει μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Α.Κ. ή με το καταστατικό της εταιρίας που θα έχει δημοσιευθεί νόμιμα, από το οποίο θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1197280/ΕΞ2013/24-12-2013 της ΓΓΔΕ με θέμα «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α., σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (άρθ. 1 παρ.3 ΠΟΛ.1090/2012) [...]

#### 1.Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου: [...] **2.4 Κατασκευές επενδυτικών αγαθών.** Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων [...]

**Επειδή**, με το με αριθ. πρωτ. Δ14Α ..... ΕΞ 5.7.2013 απαντητικό έγγραφο της 14ης Δ/ΝΣΗΣ ΦΠΑ, ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α' με θέμα «Επιστροφή ΦΠΑ παγίου», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ερευνητέο είναι αν υπάρχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, σύμβαση μίσθωσης ή άλλης εννόμου σχέσεως περί παραχώρησης της χρήσεως άνευ ανταλλάγματος, που θα μπορούσε να γίνει δεκτή, προκειμένου να επιστραφεί ο ΦΠΑ που αφορά αγαθό επένδυσης. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνεται δεκτή η εκπρόθεσμη προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων στη ΔΟΥ, όχι όμως και η εκπρόθεσμη σύνταξή τους.[...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1162/2018 με θέμα: «Υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας – Κωδικοποιημένη» αναφέρεται ότι:

#### « Άρθρο 1

##### **Υπόχρεοι υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας»**

1.Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώνει τη λύση αυτής μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λύση της, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ.

2....

3. Έγγραφα ή προφορικές συμφωνίες βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτου, που δεν συνάπτονται μέσω ψηφιακών πλατφόρμων, υποβάλλονται ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας.

4.α. Η «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» στις περιπτώσεις συνιδιοκτησίας υποβάλλεται από έναν εκ των συνιδιοκτητών. Μετά την οριστικοποίηση της υποβολής το αποδεικτικό υποβολής επέχει θέση δήλωσης και για τους λοιπούς συνιδιοκτήτες. Σε περίπτωση μη αποδοχής των στοιχείων της μίσθωσης από κάποιον εκ των συνιδιοκτητών, απαιτείται, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να επιλεγεί το ειδικό πεδίο μη αποδοχής και να αναγραφούν οι λόγοι μη αποδοχής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, προέκυψαν τρεις συμβάσεις μίσθωσης και παραχώρησης εκμετάλλευσης οριζόντιων ιδιοκτησιών, με αντισυμβαλλόμενους την προσφεύγουσα εταιρεία και το νομικό πρόσωπο υπό την επωνυμία «.....  
..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ ..... Τα επί μέρους στοιχεία της μίσθωσης αποτυπώνονται αναλυτικά στον κάτωθι πίνακα.

#### ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

ΑΡ. & ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΙΣΧΥΟΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ & ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ, ΑΡΙΘΜΟΣ & Ο.Τ. ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΣΥΝ/ΣΙΑΣ
.....- 28/02/2018	Επαγγελματική/ εμπορική	2/1/2018	02/01/2018- 31/12/2048	Γήπεδο 801,14 τμ	..... .....- ....., ..... (....., στο ΟΤ.....)	90,60%
.....- 28/02/2018	Επαγγελματική/ εμπορική	2/1/2018	02/01/2018- 31/12/2048	Γήπεδο 801,78 τμ	ΑΝΩΝΥΜΟΣ ..... .....- ....., ..... (οικόπεδο ....., στο ΟΤ.....)	100,00%
.....- 28/02/2018	Επαγγελματική/ εμπορική	2/1/2018	02/01/2018- 31/12/2048	Γήπεδο 816,20 τμ	ΑΝΩΝΥΜΟΣ ..... .....- ....., ..... (οικόπεδ ο ....., στο ΟΤ.....)	100,00%



**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000, για να θεωρηθούν κάποια αγαθά ως αγαθά επένδυσης και να δικαιούται η επιχείρηση έκπτωση ή επιστροφή του φόρου με τις διατάξεις του άρθρου 34, πρέπει να κατασκευάζονται σε ακίνητο που η επιχείρηση να έχει την πλήρη κυριότητα ή μπορεί μεν να μην ανήκει σε αυτήν, αλλά να έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

**Επειδή**, με την απόφαση **1108/2021** του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

**Επειδή**, προκειμένου μια επιχείρηση να έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου των επενδυτικών αγαθών και κατ' επέκταση της επιστροφής του όταν έχει πιστωτικό υπόλοιπο πρέπει να έχει την κυριότητα των αγαθών αυτών. Με βάση, λοιπόν, τα παραπάνω οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν έχουν την κυριότητα των επενδυτικών αγαθών, δεν έχουν και δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που τα έχει επιβαρύνει.

**Επειδή**, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, ούτε και με την υποβληθείσα προσφυγή, έτερα έγγραφα (ιδιωτικά συμφωνητικά, συμβολαιογραφικές πράξεις, κ.λ.π.) από τα οποία να προκύπτει η παραχώρηση της χρήσης από τους λοιπούς συνιδιοκτήτες, του εναπομείναντος ποσοστού (9,40%), του υπ' αριθμ. 6 οικοπέδου.

Συνεπώς κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης του Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε την κυριότητα ή τη χρήση του ακινήτου κατά ποσοστό 100% (έχει μισθώσει το 90,60% του οικοπέδου), επομένως οι διενεργηθείσες επί του ως άνω οικοπέδου πράξεις, δε στοιχειοθετούν δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος φόρου εισροών σε ποσοστό 9,40%. Εντούτοις, δεδομένης της αδυναμίας επιμερισμού του κόστους βάσει των εργολαβικών ιδιωτικών συμφωνητικών, των εκδοθέντων παραστατικών, και των επιμετρικών πινάκων, ώστε να προκύπτει με τρόπο βέβαιο ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών και η κατασκευή επενδυτικών αγαθών επί του οικοπέδου φέρων τον αριθμό 6, οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση δαπάνες προσδιορίζονται αναλογικά επί του συνόλου της επένδυσης και σε ποσοστό 96,86%, μετά και την αναγνώριση προς έκπτωση των τιμολογίων που πληρούν, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, τα οριζόμενα των συνδυαστικών διατάξεων του άρθρου 32 παρ. 1β' του ν.2859/2000, 178 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2006/11/ΕΚ του Συμβουλίου της 28/11/2006 και 5, 8 και 9 του ν.4308/2014 (περί Ε.Λ.Π.) Το μη αναγνωριζόμενο προς έκπτωση ποσοστό ύψους 3,14%, επιμερίζεται ανά φορολογικό έτος και καταχωρίζεται στον κωδ. 402 – Λοιπά αφαιρούμενα ποσά, των οικείων δηλώσεων σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Έτος	Αξία επενδυτικών αγαθών	ΦΠΑ Επενδυτικών αγαθών	Διαφορά ΦΠΑ (ΦΠΑ Επενδυτικών αγαθών * 3,14%)
2018	1.813.812,60	434.148,80	13.632,27
2019	4.400,00	1.056,00	33,16

Γ. Ως προς την επιβολή προστίμου λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις οι οποίες φέρονται ως τιμολογηθείσες σε ποσά μικρότερα από αυτά που προέκυπταν με βάση τις σχετικές επιμετρήσεις εργασιών.

Η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, έκρινε ότι σε έντεκα (11) περιπτώσεις προμηθευτών της προσφεύγουσας εταιρείας παρατηρείται ανακολουθία μεταξύ του βάσει επιμετρήσεων απολογιστικού κόστους και της καθαρής αξίας των σχετιζόμενων με τις επενδυτικές δαπάνες ληφθέντων παραστατικών μη καλυπτόμενη από τους όρους και τις συμφωνίες των συμβαλλομένων μερών και από τη συνακόλουθη έκδοση πιστωτικών τιμολογίων ή ετέρων νόμιμων δικαιολογητικών, εγγράφων και φορολογικών παραστατικών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 παρ.1 και 6, 12 παρ.1 και 13 του Ν.4308/2014, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιε' και 2 παρ. η' του Ν.4174/2013.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997, και 5 περ. α' του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «4. ... Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....»

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1026/2018 δόθηκαν οδηγίες και διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα:

**Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)**

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.

Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ

(μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα καταβολής του φόρου όπως του άρθρου 40 (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του άρθρου 43 (Πρακτορείων ταξιδιών), του άρθρου 45 (Μεταχειρισμένων αγαθών).

Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24, 25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ).

Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ).

**Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 5 περ. α' του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6, 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι:**

«6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

[...]

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. [...]

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

**Επειδή, εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι αναφερόμενες επί των επιμετρήσεων εκπώσεις, δε φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της έκπτωσης επί του κύκλου εργασιών (τζίρου), ή βάσει ειδικής συμφωνίας, καθόσον είτε δεν υπάρχει συμφωνηθείς στόχος, συμφωνία δηλαδή μεταξύ των μερών, είτε οι εκπώσεις που συμφωνήθηκαν είναι διάφορες (μικρότερες) των φερόμενων, βάσει επιμετρήσεων, τελικών εκπώσεων, ενώ σε κάθε περίπτωση δεν αποτυπώνονται στα λογιστικά αρχεία. Επομένως, οι**

προμηθευτές της προσφεύγουσας δεν τιμολόγησαν τις εκτελεσθείσες εργασίες, όπως αυτές αναφέρονται στην τελική επιμέτρηση, κατά παράβαση του άρθρου 8 του ν.4308/2014 αλλά ούτε και η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγιο στις ανωτέρω έντεκα (11) περιπτώσεις προμηθευτών της, κατά παράβαση του άρθρου 8 παρ. 11 ν.4308/2014.

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1026/2018 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή προστίμων για αρκετές περιπτώσεις μεταξύ των οποίων τη μη έκδοση, ανακριβή έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων **για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.** (βλ. άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν.4474/2017).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση τα υπό κρίση έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία αφορούν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών **τα οποία επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.**, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας της διάταξης του νόμου κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

**Επειδή**, περαιτέρω, από το σύνολο του φακέλου της υπόθεσης, δεν αποδεικνύεται ότι η πραγματική αξία της συναλλαγής ήταν μεγαλύτερη από αυτή που αναγράφεται στα φορολογικά στοιχεία, καθόσον το τιμολογηθέν τίμημα ήταν και το πράγματι τραπεζικά εξοφληθέν.

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται αναιτιολόγητη και κατ' επέκταση αναπόδεικτη και ακυρωτέα.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 30-09-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», με ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα:

**A.** Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1.1.2018 έως 31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

**B.** Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1.1.2019 έως 31.12.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Γ. Την τροποποίηση της υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 1.1.2020 έως 29.02.2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Β. Την ακύρωση της υπ' αριθμ. ..../**24-08-2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

**Επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ**

**Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2018**

**Αριθμός πράξης: ..../2022**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		27.349,37	27.349,37		27.349,37	
Αξία φορολογητέων εισροών		1.841.161,87	1.680.161,87	161.000,00	1.841.161,87	0,00
Φόρος εκροών		6.563,85	6.563,85		6.563,85	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		441.000,44	389.932,34	51.068,10	427.368,17	13.632,27
Πιστωτικό υπόλοιπο		434.436,59	383.368,49	51.068,10	420.804,32	13.632,27
Χρεωστικό υπόλοιπο						
Πρόστιμα άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ						
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα						
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή						
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	<b>434.436,59</b>	383.368,49	51.068,10	<b>420.804,32</b>	<b>13.632,27</b>
	Για επιστροφή					
Αχρεωστήτως						

καταβληθέντα ποσά					
-------------------	--	--	--	--	--

**Φορολογική περίοδος 01/01-31/12/2019**

Αριθμός πράξης: ...../2022

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
Αξία φορολογητέων εκροών						
Αξία φορολογητέων εισροών	5.319,00	5.319,00		5.319,00		
Φόρος εκροών						
Υπόλοιπο φόρου εισροών	435.713,15	384.603,79	51.109,36	422.047,72	13.665,43	
Πιστωτικό υπόλοιπο	435.713,15	384.603,79	51.109,36	422.047,72	13.665,43	
Χρεωστικό υπόλοιπο						
Πρόσπιμα άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ						
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα						
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή						
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	435.713,15	384.603,79	51.109,36	422.047,72	13.665,43
	Για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

**Φορολογική περίοδος 01/01/20-29/02/2020**

Αριθμός πράξης: ...../2022

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών					

Αξία φορολογητέων εισροών						
Φόρος εκροών						
Υπόλοιπο φόρου εισροών		435.713,15	384.605,05	51.108,10	422.047,72	13.665,43
Πιστωτικό υπόλοιπο		435.713,15	384.605,05	51.108,10	422.047,72	13.665,43
Χρεωστικό υπόλοιπο						
Πρόστιμα άρθρου 58/58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ						
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα						
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή						
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	435.713,15	384.605,05	51.108,10	422.047,72	13.665,43
	Για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

**Επί πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.**

**Φορολογικό έτος 2018**

**Αριθμός πράξης: ...../2022**

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ παρ. 1 περ. ιε'	1.000,00 €	0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

**Ο/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.