



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 20/3/2023

Αριθμός απόφασης: 763

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (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 05/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ, ΑΦΜ, με έδρα στην ΛΕΣΒΟΥ κατά της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021, εγκρίθηκε προς επιστροφή το ποσό των 1.245,41 €, έναντι του αιτηθέντος 9.991,52 €, καθόσον απορρίφθηκαν από τον έλεγχο τα υπ' αριθμ./15.01.2021 και/15.01.2021 Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής εκδόσεως του, αξίας εισροών 25.725,00 €, πλέον ΦΠΑ 4.373,25 € έκαστο, με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει η μεταφορά των αναγραφόμενων αγαθών (210 κυβικά οπλισμένου σκυροδέματος) στην έδρα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη έχει στηριχθεί σε ανατιολόγητη και αόριστη έκθεση ελέγχου και πρέπει να ακυρωθεί λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
2. Κατά την περίοδο εντός της οποίας εκδόθηκαν τα υπό εξέταση παραστατικά προμήθειας οπλισμένου σκυροδέματος προέβη αδιαμφισβήτητα στην ανέγερση τριών κατοικιών σε ιδιόκτητο οικόπεδο στην Δημοτική Ενότητα του Δήμου Δυτικής Λέσβου. Αυτό αποδεικνύεται αφενός από τα προσκομιζόμενα εργολαβικά συμφωνητικά, αφετέρου από τις προσκομιζόμενες αναλυτικές επιμετρήσεις και τις σχετικές βεβαιώσεις της μηχανικού
3. Τα υπό εξέταση τιμολόγια τα οποία εξέδωσε ο κ. αναγράφουν ως τόπο έκδοσης την περιοχή (Λέσβου) και, ελλείψει άλλης σημείωσης, τόπο προορισμού την έδρα της προσφεύγουσας. Ουδέποτε έλαβε αντίγραφα των δελτίων αποστολής και τιμολογίων πώλησης τα οποία έλαβε ο κ. από τους προμηθευτές του - ούτε είχε άλλωστε τέτοια υποχρέωση - η αναγραφή δε των περιοχών «.....» και «.....» αντί του «.....» σε παραστατικά τα οποία δεν απευθύνονταν στην ίδια δεν αποτελεί παράλειψη ή παρατυπία της. Άλλωστε, είναι αδιάφορος ο τόπος παράδοσης των αγαθών στον προμηθευτή της, όταν ο τελευταίος εξέδωσε επόμενο φορολογικό στοιχείο διακίνησης (Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο) για την παράδοση των αγαθών.

4. Σε κάθε περίπτωση, η, ο και η αποτελούν οικισμούς της Δυτικής Λέσβου, όλες εντός της δημοτικής ενότητας Πέτρας. Ειδικότερα, η είναι χωριό της το οποίο διοικητικά υπάγεται στην δημοτική κοινότητα, της δημοτικής ενότητας (τέως δήμου), του δήμου Δυτικής Λέσβου, της περιφερειακής ενότητας (τέως νομού) Λέσβου, στην περιφέρεια Βορείου Αιγαίου. Ο είναι επίσης χωριό της Λέσβου, το οποίο υπάγεται στην Δημοτική Ενότητα του Δήμου Δυτικής Λέσβου.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

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

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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 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 τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ./2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου:

«1.3. Έλεγχος αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Ελέγχονται οι τρεις (3) μεγαλύτερες δαπάνες (αγορές, πάγια, λοιπές δαπάνες), που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον δαπάνες της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα σε εφαρμογή των ανωτέρω ελέγχεται:

1. αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών
2. αν ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/ΦΠΑ
3. η κατάσταση πελατών/προμηθευτών που υπέβαλε ο προμηθευτής για την εν λόγω παράδοση, στις περιπτώσεις που απαιτείται η υποβολή τέτοιας κατάστασης
4. τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών
5. περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο προμηθευτής καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των αγαθών κατά τη διακίνησή τους
6. αν η δαπάνη αφορά ενσώματο αγαθό, γίνεται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο τιμολόγιο
7. αν το ενσώματο αγαθό έχει πωληθεί, ελέγχεται ότι έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης, ότι ο πελάτης έχει καταχωρήσει την απόκτηση του αγαθού στην κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή στο σύστημα VIES κατά περίπτωση και η σωστή εφαρμογή των περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο). Επί πώλησης του αγαθού εκτός Κοινότητας ελέγχονται τα προβλεπόμενα παραστατικά
8. αν η δαπάνη αφορά παροχή υπηρεσιών, επαληθεύεται η πραγματοποίηση αυτής. (Διερεύνηση της δυνατότητας του προμηθευτή να παρέχει τις υπηρεσίες με βάση τα στοιχεία του οικείου φακέλου)
9. αν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση, επαληθεύεται ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5§1 του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.»

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

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

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

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

άρθρο 25:«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται. μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α)....,β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».

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

άρθρο 168: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να

εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».

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

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

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

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

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C-32/03, C177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87) Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε: α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C435/05».

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

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

Επειδή, «... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ίδιων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/A0014/14.4.2008). Για να συμβεί αυτό πρέπει να αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225/2001 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 685/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., «ο υποκείμενος στο ΦΠΑ λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναγραφόμενου στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ, επειδή κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.»

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών απαιτείται ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Περαιτέρω, για την

άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως 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 εκπτώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου. Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (βλ. ΣτΕ 3153/2016 - ΣτΕ 3155/2006- ΣτΕ 5372/2012).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας: «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».

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως, 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 εκπτώσεως 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 εκπτώσεως 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, 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 έκπτωσης, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

Επειδή, 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με δραστηριότητα την ανέγερση και λειτουργία τουριστικών ξενοδοχείων, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση την με αριθμό/11.03.2022 εντολή μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ με αφορμή την με αριθμό καταχώρησης/24.02.2022 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η ίδια στην εν λόγω Δ.Ο.Υ..

Επειδή στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε δύο (2) παραστατικά, που αφορούν σε πώληση οπλισμένου σκυροδέματος, 105 + 105 κυβικά ανά παραστατικό και συνολικά 210 κυβικά μέτρα, ως κάτωθι:

ΕΚΔΟΤΗΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
..... (ΑΦΜ	Δ.Α-Τ.Π./15-01-2021	30.098,25	25.725,00	4.373,25
..... (ΑΦΜ	Δ.Α-Τ.Π./15-02-2021	30.098,25	25.725,00	4.373,25
ΣΥΝΟΛΟ		60.196,50	51.450,00	8.746,50

Επειδή ο ανωτέρω εκδότης των επίμαχων παραστατικών έχει κάνει έναρξη εργασιών με δραστηριότητα «Άλλες εξειδικευμένες κατασκευαστικές δραστηριότητες», παρέχει δηλαδή υπηρεσίες στον κατασκευαστικό τομέα, ενώ δεν έχει δηλωθεί δραστηριότητα σχετική με την παραγωγή και εμπορία σκυροδέματος ζητήθηκαν από τον έλεγχο τα παραστατικά απόκτησης των ανωτέρω αγαθών από τον εκδότη.

Επειδή, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο είκοσι δύο (22) Δελτία Αποστολής εκδόσεως της επιχείρησης Ο.Ε., ΑΦΜ, με λήπτη τον εργολάβο που εκδόθηκαν για τη μεταφορά 220 κυβικών οπλισμένου σκυροδέματος, συναλλαγή η οποία δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, στην με αριθμό πρωτοκόλλου/26.08.2022 επιστολή διευκρινίσεων της προσφεύγουσας επιχείρησης η οποία κατατέθηκε σε απάντηση του υπ' αριθμ./22.07.2022

Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου αναφέρεται ότι τα επίμαχα παραστατικά εκδόσεως αφορούν επιμέρους τιμολόγηση κατασκευαστικού οικοδομικού έργου που έγινε στην έδρα της επιχείρησης και εκδόθηκαν μετά από σχετικές επιμετρήσεις του επιβλέποντος μηχανικού και αφού ελέγχθηκαν για τη σωστή εκτέλεση και παραλήφθηκαν, θεωρούνται ως τιμολόγια έργου και έχουν εκδοθεί βάσει προγενέστερου εργολαβικού συμφωνητικού.

Επειδή, ως προς τα με αριθμό καταχώρισης/22.12.2020 και/06.04.2021 εργολαβικά συμφωνητικά μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του, για τα οποία ο έλεγχος αναφέρει ότι είναι αόριστα καθώς δεν αναφέρουν τις εργασίες ανά κτήριο και ανά πλάνο, η προσφεύγουσα επιχείρηση στην ανωτέρω επιστολή αναφέρει ότι σε αυτά αναγράφεται το συμφωνηθέν τίμημα ανά μονάδα όγκου και αυτό έγινε γιατί δεν ήταν γνωστή εκ των προτέρων η ακριβής ποσότητα σκυροδέματος που θα απαιτηθεί, ενώ υπήρχε μια ολική προμέτρηση από τον μηχανικό η οποία κακώς δεν μνημονεύτηκε στο συμφωνητικό.

Επειδή σύμφωνα με την από την ανωτέρω προμέτρηση της μηχανικού προκύπτει ότι είχε προβλεφθεί η χρήση 668,60 κ.μ. οπλισμένου σκυροδέματος για την επίμαχη κατασκευή.

Επειδή σύμφωνα με την από 12/08/2022 βεβαίωση της μηχανικού μέχρι τον Φεβρουάριο του 2021 είχαν χρησιμοποιηθεί 214,68 κ.μ. οπλισμένο σκυρόδεμα για εργασίες θεμελίωσης των κτηρίων K1, K2 και K3 και για τα τοιχεία υπογείου του κτηρίου K2.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος εξοφλήσεων των σχετικών παραστατικών κατά τον οποίο δεν βρέθηκαν παρατυπίες, αφού αυτές έγιναν μέσω συναλλαγών στην Εθνική Τράπεζα.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των εργασιών ούτε θέτει θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

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.

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφουν ως τόπο παράδοσης την «Πέτρα Λέσβου», δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρα παραστατικά, του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με βάση αντικειμενικά στοιχεία τη μη νομιμότητα τους.

Συνεπώς, η προσφεύγουσα εξέπεσε νόμιμα τον Φ.Π.Α. ποσού 8.746,50 ευρώ, των υπ' αριθμ./15.01.2021 και/15.01.2021 Τιμολογίων- Δελτίων Αποστολής εκδόσεως του

....., ΑΦΜ, ο οποίος πρέπει να αναγνωρισθεί ως φόρος εισροών και να συμπεριληφθεί στο προς επιστροφή ποσό της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΠΕ, ΑΦΜ, και την ακύρωση της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ.

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

Φορολογική περίοδος 01/01/2021- 31/12/2021:

Ποσό προς επιστροφή βάσει ελέγχου: **1.245,41 €**

Ποσό προς επιστροφή βάσει Δ.Ε.Δ.: **9.991,52 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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