



ΠΡΟΟΔΕΥΤΙΚΟΙ
ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΙ



ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ
ΚΕΙΜΕΝΑ

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΔ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΠΑ

Γεώργιος Λαζαρίδης, Ορκωτός Ελεγκτής

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΔΕΔ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΜΕ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΦΠΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παράταξη "Προοδευτικοί Οικονομολόγοι" εγκαινιάζει μία νέα ενότητα επιστημονικής ενημέρωσης των Οικονομολόγων, λογιστών με χρηστικά κείμενα για την εργασία των συναδέλφων. Ο έμπειρος, έγκριτος ορκωτός ελεγκτής, συγγραφέας, αρθρογράφος, εισηγητής Γιώργος Λαζαρίδης συνέλεξε κείμενα ΔΕΔ που αφορούν τον ΦΠΑ ανά ενότητα. Μέσα από αναρίθμητες αποφάσεις ΔΕΔ επιλέχθηκαν εκείνες που θεωρήθηκε ότι έχουν ιδιαίτερη αξία και ενδιαφέρον και έγινε προσεκτική επιλογή αποσπασμάτων και ταξινόμηση ανά ενότητα.

Η παρούσα εργασία αφορά σε μια συλλογή και ταξινόμηση αποφάσεων της ΔΕΔ οι οποίες αναφέρονται σε εξετάσεις διαφορών ελεγκτικών αρχών – φορολογουμένων σε αντικείμενα σχετικά με τον ΦΠΑ. Οι αποφάσεις αυτές αναφέρονται σε περιπτώσεις που εξετάστηκαν από τη ΔΕΔ κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020 (μέχρι μήνα Μάρτιο, πάνω κάτω).

Επισημαίνεται ότι η επιλογή των συγκεκριμένων αποφάσεων έγινε μέσα από ένα πολύ μεγάλο πλήθος. Κριτήριο για την επιλογή αποτέλεσε κατ' υποκειμενική κρίση, η συχνότητα αντιμετώπισης ζητημάτων, στα πλαίσια του ελέγχου για χορήγηση φορολογικών πιστοποιητικών.

Στα πλαίσια αυτά δεν ελήφθησαν αποφάσεις με αντικείμενα «πλαστά – εικονικά φορολογικά στοιχεία», μη έκδοσης παραστατικών, εξωλογιστικού προσδιορισμού, ελέγχου βάσει νέων στοιχείων, οι οποίες αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος των διαφορών που εξετάστηκαν.

Επίσης αποφεύχθηκε να επιλεγούν αποφάσεις με όμοιο περιεχόμενο, ήδη επιλεγείσας απόφασης (λ.χ. υπάρχει πλήθος όμοιων αποφάσεων σε σχέση με ζητήματα REBATE).

Προς οικονομία του χώρου από κάθε απόφαση έχουν ληφθεί τα πιο σημαντικά κατ' υποκειμενική κρίση σημεία, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να υποκατασταθεί πλήρως το περιεχόμενο αυτής. Επειδή μπορεί να έχουν διαφύγει σημαντικές λεπτομέρειες, συνιστάται όπως ο οποιοσδήποτε θέλει να αξιοποιήσει για κάποιο λόγο το περιεχόμενο μιας απόφασης, να μην αρκестεί στα παρακάτω αναγραφόμενα αλλά να προσφύγει στο συνολικό κείμενο της απόφασης στη σελίδα της ΑΑΔΕ. (<https://www.aade.gr/menoy/endikofaneis-prosfyges-apofaseis-ded>)

Τέλος επισημαίνεται ότι κατά των αποφάσεων επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή τους.

Περιεχόμενα

ΦΠΑ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ.....	3
ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ.....	28
ΦΠΑ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΩΝ ΑΡΘΡΟΥ 30 ΠΑΡ. 4 Ν. 2859/2000	34
ΦΠΑ ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΙΧ.....	48
ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ	54
ΕΞΑΓΩΓΕΣ.....	85
ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	91
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	96
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ ΠΟΛ.137/04.05.1987.....	111
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ.....	113
ΦΠΑ ΚΟΙΝΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ (PRORATA).....	116
ΦΠΑ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ	128
ΕΙΔΙΚΑ ΔΙΠΛΟΤΥΠΑ ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΠΑ	137
ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ ΜΕΤΑ ΑΠ'Ο ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ	142
ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	145
ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ.....	154
REBATE	166
ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	169
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΑΜΕΙΟΥ ΚΑΙ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	184
ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	189

ΔΕΔ 1898/2019 ΑΘΗΝΑ

Επιστροφή ΦΠΑ ανέγερσης Ξενοδοχείου, επί οικοπέδου με προσύμφωνο που περιέχει τον όρο αυτοσύμβασης

ΕΛΕΓΧΟΣ

Στα πλαίσια του έλεγχου, με βάσει τις ΠΟΛ 1073/2004 και 1067/2013, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα από 1/1/2014 έως στις 25/03/2018, καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες κατασκευής ακινήτων σε οικόπεδο που δεν είχε την κυριότητα του, ούτε της είχε παραχωρηθεί η χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα(9) ετών.

Για το λόγο αυτό δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που αναλογεί στις δαπάνες ανέγερσης που πραγματοποιήθηκαν στο οικόπεδο μέχρι την σύνταξη του οριστικού συμβολαίου στις 26/03/2014.

Το ποσό των δαπανών αυτών ανέρχεται σε 464.894,87 ευρώ και ο ΦΠΑ σε 106.925,81 ευρώ, ο οποίος και δεν επιστράφηκε τελικά στην επιχείρηση.

Το ποσό το οποίο βάσει της από 17/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ έγινε δεκτό για επιστροφή είναι το ποσό των 545.469,86 ευρώ, αντί του αιτηθέντος 652.395,68 ευρώ.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν.2859/2000:

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.2859/2000:

.....

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 ν.2859/2000:

.....

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 σ' 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 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 235 του Αστικού κώδικα, προβλέπεται ότι:

Ο αντιπρόσωπος δεν μπορεί να επιχειρήσει στο όνομα του αντιπροσωπευόμενου δικαιοπραξία με τον εαυτό του ατομικά ή με την ιδιότητά του ως αντιπροσώπου άλλου, εκτός αν ο αντιπροσωπευόμενος είχε επιτρέψει τη δικαιοπραξία ή αυτή συνίσταται αποκλειστικά στην εκπλήρωση υποχρέωσης.

Αυτοσύμβαση που δεν έχει περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου είναι άκυρη.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του ν.4223/2013 ορίζεται ότι:

Υποκείμενο του ΕΝ.Φ.Ι.Α. είναι και:

α) Αυτός που αποκτά δικαίωμα με προσύμφωνο αγοράς, εφόσον σε αυτό προβλέπεται η κατάρτιση της εμπράγματης δικαιοπραξίας με αυτοσύμβαση, με εξαίρεση το εργολαβικό προσύμφωνο.

Περαιτέρω με την παρ.18 της ΠΟΛ 1237/11.11.2014 <<Οδηγίες για την συμπλήρωση της δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9),ορίζεται ότι: Σε περίπτωση προσυμφώνου μεταβίβασης ακινήτου με αντάλλαγμα με το δικαίωμα σύνταξης οριστικού συμβολαίου μεταβίβασης από τον αγοραστή, με το δικαίωμα της αυτοσύμβασης, το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του εκ προσυμφώνου αγοραστή. **Εφόσον στο προσύμφωνο προβλέπεται ρητή προθεσμία σύνταξης του οριστικού συμβολαίου, μετά την παρέλευση άπρακτης της οποίας δεν παρέχεται δικαίωμα σύνταξης οριστικού συμβολαίου, το ακίνητο περιλαμβάνεται στη δήλωση στοιχείων ακινήτων του εκ προσυμφώνου πωλητή.**

Επειδή, από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης προκύπτουν τα παρακάτω δεδομένα:

☐ Το αριθ. /24-12-2013 προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτων της Συμβολαιογράφου μεταξύ των εταιριών,υπογράφηκε με τον όρο αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του ΑΚ(σχετ.1 ενδικοφανούς προσφυγής)

☐ Με την αριθ. /21-3-2014 πράξη της ίδιας ως άνω συμβολαιογράφου παρατάθηκε το προσύμφωνο μέχρι 31.03.2014(σχετ.2 ενδικοφανούς προσφυγής)

☐ Στις 26/03/2014 συντάχτηκε το αριθ. πράξεως συμβόλαιο αγοραπωλησίας σε εκτέλεση του προσυμφώνου, το οποίο μεταγράφηκε στις 07-04-2014 στο Υποθηκοφυλακείο (σχετ.3 ενδικοφανούς προσφυγής)

☐ Στις 27/01/2014 εκδόθηκε η αριθ.2 Έγκριση δόμησης και αριθ. Άδεια δόμησης της Δ/νσης Υπηρεσίας Δόμησης του Δήμου , οι οποίες εκδόθηκαν στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας(σχετ.4 & 5 ενδικοφανούς προσφυγής)

☐ Η προσφεύγουσα υπέβαλλε την αριθμού /30-05-2014 δήλωση στοιχείων ακινήτων(Ε9) έτους 2014 για ακίνητα που υπήρχαν την 1η Ιανουαρίου 2014,στα οποία περιλαμβάνεται το οικοπέδο των 2.881,18 τμ στο Δημοτικό/κοινοτικό διαμέρισμα Δήμου Αρκαδίων, ... (σχετ.7 ενδικοφανούς προσφυγής).Στη στήλη 9 κατηγορία ακινήτου έχει αναγραφεί με κωδικό 4 ως οικόπεδο και στη στήλη 19 με κωδ.5 <<Πλήρης κυριότητα από προσύμφωνο αγοράς με δικαίωμα αυτοσύμβασης>>, όπως προβλέπεται από την ΠΟΛ 1237/2014.

Επειδή η προσφεύγουσα απέκτησε μόνιμα τη χρήση, νομή και κατοχή, δηλαδή την κυριότητα, οικοπέδου, 2.881,18 τ.μ στη θέση « » της Τοπικής Κοινότητας Τραγακίου της Δημοτικής Ενότητας Αρκαδίων του Δήμου βάσει έννομης σχέσης που απορρέει από το υπ' αριθ.

/24-12-2013 προσύμφωνο αγοραπωλησίας ακινήτων, το οποίο υπογράφηκε με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα, είχε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου (ΦΠΑ) που αφορούσε τις δαπάνες ανέγερσης ξενοδοχείου επί του οικοπέδου αυτού, που διενεργήθηκαν την περίοδο από 20/1/2014 έως 25/3/2014, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 30, 32, 33 παρ. 4, 34 παρ. 1 του ν 2859/2000, καθότι οι δαπάνες αυτές :

α) αφορούν ανέγερση ξενοδοχείου σε οικόπεδο επί του οποίου απέκτησε μόνιμα τη χρήση , νομή και κατοχή βάσει έννομης σχέσης ,

β) καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία,

γ) αποτελούν μέρος της συνολικής δαπάνης για την ανέγερση του ξενοδοχείου που ολοκληρώθηκε το έτος 2016 και έκτοτε τέθηκε σε πάγια εκμετάλλευση από την προσφεύγουσα για την διενέργεια πράξεων παροχής υπηρεσιών και παράδοσης αγαθών υποκείμενων σε ΦΠΑ.

Κατόπιν των παραπάνω εκτεθέντων, κρίνουμε ότι η προσφεύγουσα νόμιμα καταχώρησε στις φορολογητέες εισροές το ποσό των 464.894,86 ευρώ, που αφορούν δαπάνες, αγορές, κατασκευές παγίων επενδυτικών αγαθών για την ανέγερση ξενοδοχείου στο οικόπεδο που είχε αποκτήσει με το αριθ. /24-12-2013 προσύμφωνο γενόμενες από 20/01/2014 έως 26/03/2014 (ημερομηνία οριστικού συμβολαίου), και στο φόρο εισροών το ποσό των 106.925,81ευρώ που αναλογεί σ'αυτές.

Επομένως, είναι δυνατή η έκπτωση του φόρου εισροών ποσού 106.925,81ευρώ από το φόρο εκροών **και η επιστροφή αυτού στην προσφεύγουσα**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1περ.iii του άρθρου 34 ν.2859/00,καθόσον αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ιδίου νόμου.

ΔΕΔ 367/2020 ΑΘΗΝΑ

Επιστροφή του ΦΠΑ που διακανονίσθηκε με επιφύλαξη, σύμφωνα με την ΣτΕ 1862/2019

ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Η προσφεύγουσα την υπ. αρ. πρωτ./2019 επιφύλαξη η οποία συνυποβλήθηκε κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013 με την υπ.' αριθ......./2019 περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.03.2019-31.03.2019, προέβη στον διακανονισμό του ΦΠΑ κατασκευής του ανωτέρω επενδυτικού αγαθού, του έτους 2013, για το οποίο η πενταετία μη θέσης σε λειτουργία/χρήση έληξε στις 31-12-2018, με την αναγραφή ποσού 5.220.127,72 ευρώ στον κωδ. 423 (ποσά διακανονισμού προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου)

Με την παρέλευση απράκτου τριμήνου, από την υποβολή της από 24.04.2019 ανωτέρω επιφύλαξης, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, απέρριψε σιωπηρά το αίτημα, να αναγνωρισθεί ότι η προσφεύγουσα δεν υποχρεούται σε διακανονισμό έκπτωσης ΦΠΑ κατασκευής του ως άνω επενδυτικού αγαθού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 33 του ν. 2859/2000, ποσού 5.220.127,72€.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000) ορίζουν ότι:

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων

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. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) δδ

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή, με την αριθμό απόφαση/2019 ΣΤΕ (Τμήμα Β΄-επταμ.- Δημοσιεύτηκε 2-10-2019) με την οποία απορρίφθηκε η αίτηση αναίρεσης της φορολογικής αρχής για την υπ' αριθ...../2018 απόφαση, κρίθηκε ότι:

«5. Επειδή, εν προκειμένω, με την κρινόμενη αίτηση τίθενται ζητήματα ερμηνείας της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000) για τα οποία βασίμως προβάλλεται ότι δεν υπάρχει νομολογία του Δικαστηρίου. Ως εκ τούτου η κρινόμενη αίτηση ασκείται στο σύνολό της παραδεκτώς.

6. Επειδή, σύμφωνα με το μεν άρθρο 184 της κωδικοποιητικής οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (L 347) και, αντιστοίχως, το άρθρο 33 παρ. 1 του Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (ΚΦΠΑ, ν. 2859/2000, Α' 248, όπως είχε τροποποιηθεί και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο), η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση φόρου εισροών διακανονίζεται (δηλαδή διορθώνεται εκ των υστέρων) όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούτο να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο. Εξάλλου, στο μεν πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 187 της αυτής οδηγίας ορίζεται ότι «Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάσθηκε το αγαθό. **Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού**», στις δε παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 33 ΚΦΠΑ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. [...] 3. [...] Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. [...]». **Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου (εισροών) που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό (δικαίωμα το οποίο έχει ήδη γεννηθεί με την απόκτηση του αγαθού και μόνο η έκτασή του καθορίζεται από την σχεδιαζόμενη χρήση του) εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν**

τελικώς ο υποκείμενος στον φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του (ΔΕΕ, απόφαση της 28.2.2018, C-672/16, Imofloresmira - Inverimentos Imobiliários SA, σκ. 39, 40, 42)· κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει τον διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως (πρβλ. ΣΕ 827/1984, 7μ.), και δη παρανόμων.

7. Επειδή, εν προκειμένω, κατά τα εκτιθέμενα στην προσβαλλόμενη απόφαση, η αναιρεσίβλητη εταιρεία απέκτησε το δικαίωμα εκμετάλλευσης από το με βάση Σύμβαση Μεταβίβασης που επικυρώθηκε με το άρθρο του (.....) και υπέβαλε στις 27-1-2006 το επενδυτικό σχέδιο για την εκμετάλλευσή τους, το οποίο και εγκρίθηκε με το/2006 έγγραφο του Υπουργείου Ανάπτυξης, εν συνεχεία δε προέβη κατά την διάρκεια της χρήσης 2009 στην απόκτηση του αναγκαίου μηχανολογικού εξοπλισμού για το και εξέπεσε τον ΦΠΑ που αναλογούσε στα οικεία τιμολόγια αγοράς. Εν τούτοις, η χρήση του ανωτέρω αγαθού για φορολογητέες πράξεις δεν είχε ξεκινήσει μέχρι 31.12.2014 (δηλαδή εντός πενταετίας από την απόκτηση). Έτσι, η αναιρεσίβλητη προέβη σε διακανονισμό του ΦΠΑ που αναλογούσε στις εν λόγω εισροές, με παράλληλη όμως υποβολή επιφύλαξης, ότι δεν είχε υποχρέωση διακανονισμού και ζήτησε την έντοκη επιστροφή του αντίστοιχου ποσού. Η επιφύλαξη αυτή απορρίφθηκε σιωπηρά, ομοίως και η ενδικοφανής προσφυγή της κατά της εν λόγω σιωπηράς απορρίψεως.

Κατά της τελευταίας αυτής πράξεως η αναιρεσίβλητη άσκησε προσφυγή, με την οποία προέβαλε ότι η λειτουργία, όπου θα εχρησιμοποιείτο το ένδικο επενδυτικό αγαθό, κατέστη ανέφικτη για λόγους που ανάγονται αποκλειστικά σε κυριαρχικές ενέργειες της Διοίκησης και ειδικότερα εξ αιτίας της παράνομης καθυστέρησης να εκδοθούν οι αναγκαίες άδειες για χρονικό διάστημα που υπερέβη τα επτά έτη και της παράνομης (και τελικώς ακυρωθείσας από το Συμβούλιο της Επικρατείας) ανάκλησης αδειών που είχαν ήδη εκδοθεί, ειδικά δε η άδεια δόμησης χορηγήθηκε μόνο μετά την/2016 ακυρωτική απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, με καθυστέρηση 1260 ημερών περίπου και ότι, αν οι αναγκαίες άδειες είχαν εκδοθεί εμπρόθεσμα, η παραγωγική λειτουργία της μονάδας θα είχε ξεκινήσει ήδη από το 2013 και πάντως το αργότερο μέχρι τον Φεβρουάριο του έτους 2014. Το Δημόσιο με τις απόψεις του επί της προσφυγής προέβαλε ότι τα γεγονότα αυτά δεν ασκούν επιρροή, καθ' όσον το άρθρο 33 παρ. 3 του ΚΦΠΑ επιβάλλει διακανονισμό αν η χρήση του επενδυτικού αγαθού δεν ξεκινήσει εντός πενταετίας από την απόκτηση, «χωρίς να παραπέμπει ούτε καν σε λόγους ανωτέρας βίας». Το διοικητικό εφετείο με την ήδη προσβαλλομένη απόφασή του έκρινε (με τις ειδικότερες ερμηνευτικές σκέψεις που παρατίθενται στην απόφαση αυτή) ότι δεν συντρέχει περίπτωση διακανονισμού, εφ' όσον από τα στοιχεία του φακέλου προέκυπτε ότι η μη χρησιμοποίηση του εξοπλισμού οφειλόταν αποκλειστικά σε λόγους αναγόμενους σε κυριαρχικές ενέργειες (πράξεις ή παραλείψεις) της Διοικήσεως, που εμπόδισαν την χρησιμοποίησή του. Η κρίση αυτή είναι νόμιμη για τους λόγους που έχουν εκτεθεί στην προηγούμενη σκέψη και πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως, με τους οποίους το Δημόσιο προβάλλει ότι κατ' ορθή ερμηνεία των διατάξεων της Οδηγίας καθώς και αυτών του άρθρου 33 παρ. 3 του ΚΦΠΑ στις διατάξεις περί διακανονισμού εκπτώσεων επενδυτικών αγαθών ενυπάρχει υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο να κάνει χρήση του αγαθού εντός πενταετίας από την απόκτηση και ότι για την υποχρέωση διενέργειας διακανονισμού αρκεί το αντικειμενικό γεγονός της μη χρησιμοποίησης και δεν επιτρέπεται διερεύνηση των αιτίων αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2200/2019 της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι:

«2. Με τη με αριθμό/2019 απόφαση το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε επενδυτικό αγαθό εξακολουθεί κατ' αρχήν να υφίσταται ακόμη και αν τελικώς ο υποκείμενος στο φόρο δεν το χρησιμοποιεί λόγω περιστάσεων

ανεξαρτήτων της βουλήσεώς του, κατ' εξοχήν δε τέτοια περίπτωση που αποκλείει το διακανονισμό είναι όταν η χρήση του αγαθού καθίσταται νόμω αδύνατος συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων της διοικήσεως, και δη παρανόμων.

3. Επομένως σε περιπτώσεις που προκύπτει με ασφάλεια, είτε από νόμο είτε από δικαστική απόφαση, ότι η μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου, η υποχρέωση του υποκειμένου προς διακανονισμό του φόρου εισροών δεν γεννάται.»

Επειδή, το Υπουργείο Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής εξέδωσε:

α) Την με αριθμό/2013 απόφαση, με την οποία χορήγησε στην προσφεύγουσα άδεια (αρχική) εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «.....» του υποέργου «.....» του έργου «.....» στη περιοχή της Δ.Κ., του, της περιφερειακής Ενότητας

β) Την με αριθμό/2014 απόφαση (σχετ. 81) με την οποία εγκρίθηκε παράταση της ως άνω άδειας για δύο (2) επιπλέον έτη, από 13/12/2014.

γ) Την με αριθμό/2016 απόφαση (σχετ. 82) με την οποία εγκρίθηκε νέα παράταση ισχύος της ως άνω άδειας, όπως αυτή παρατάθηκε με την με αριθμό/2014 απόφαση, για έξι(6) μήνες, από την ημερομηνία έκδοσης της (11-11-2016) ήτοι μέχρι 11-5-2017.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η με αριθμό/2013 απόφαση άδειας (αρχικής) εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «Μονάδας Εμπλουτισμού Σκουριών» έχει παραταθεί από το αρμόδιο Υπουργείο μέχρι τις 11-5-2017 και ως εκ τούτου το επενδυτικό αγαθό δεν έχει τεθεί σε θέση λειτουργίας/χρήση μέχρι τις 11-5-2017.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στις 19-04-2017 (πριν την λήξη κατά παράταση της άδειας 11-5-2017), υπέβαλε την με αρ. πρωτ./2017 του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας, αίτηση (σχετ.83) χορήγησης παράτασης για δύο (2) έτη της ως άνω άδειας εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «.....» του υποέργου «.....» του έργου «.....» Η Διοίκηση απέρριψε σιωπηρώς την ανωτέρω αίτηση και η προσφεύγουσα κατάθεσε ενώπιων του ΣτΕ (Ε' Τμήμα) αίτηση ακύρωσης (σχετ. 84) κατά της άρνησης της Διοίκησης να χορηγήσει διετή παράταση ισχύος της άδειας εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «.....» που είχε ζητήσει με την ανωτέρω αίτηση της (αρ. πρωτ./2017 του Υπουργείου Περιβάλλοντος και Ενέργειας)...

Επειδή, με την αρ. απόφαση/2019 ΣτΕ (δημοσιεύτηκε 20-08-2019), έγινε δεκτή η ανωτέρω αίτηση ακύρωσης της προσφεύγουσας ακυρώθηκε η παράλειψη εξέτασης, του αιτήματος παράτασης της άδειας εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «.....» και η υπόθεση αναπέμφθηκε στην Διοίκηση Επειδή, έχουν εκδοθεί και οι με αριθ./2019 και/2019 αποφάσεις του ΣτΕ (δημοσιεύτηκαν 20-08-2019), με τις όποιες ακυρώθηκε η παράλειψη εξέτασης, από την Διοίκηση, τόσο του από 20.03.2017 αιτήματος παράτασης της άδειας εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού, όσο και του από 12.4.2017 αιτήματος με αντικείμενο τη συμπλήρωση και τροποποίηση της άδειας εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «.....» και οι υποθέσεις αναπέμφθηκαν στην Διοίκηση.

Επειδή, με την αριθ...../2019 (Σχετ.94) απόφαση του Υφυπουργού Περιβάλλοντος και Ενέργειας, εγκρίθηκε η τροποποίηση της με αριθμό/2013 άδειας (αρχικής)

εγκατάστασης ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού της «» και παρατάθηκε η άδεια για δέκα οχτώ(18) μήνες από την ημερομηνία έκδοσης της εν λόγω απόφασης (03.09.2019), ήτοι μέχρι 03.03.2021.

Επειδή, με την ανωτέρω απόφαση, η Διοίκηση έδωσε παράταση της άδειας εγκατάστασης, ηλεκτρομηχανολογικού εξοπλισμού, προκύπτει ότι η χρήση του επενδυτικού αγαθού για φορολογητέες πράξεις δεν είχε ξεκινήσει μέχρι την 31-12-2018, (δηλαδή εντός πενταετίας από την απόκτηση του, ήτοι το έτος 2013) για λόγους που δεν οφείλονται στην προσφεύγουσα και ως εκ τούτου γίνεται δεκτό ότι δεν γεννάται η υποχρέωση της προσφεύγουσας προς διακανονισμό του φόρου εισροών του έτους 2013.

.....

Επειδή, βάσει των ως άνω, η υπό κρίση προσφυγή γίνεται δεκτή και ο Προϊστάμενός της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, προκειμένου να ικανοποιήσει το αίτημα περί μη υποχρέωσης διενέργειας διακανονισμού έκπτωσης του ΦΠΑ κατασκευής του εν λόγω επενδυτικού αγαθού της προσφεύγουσας θα πρέπει να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ' αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, και να επιστρέψει στη προσφεύγουσα τον τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο, νομιμοτόκως.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Προγενέστερα της Ε. 2200/20-12-2019 οι αποφάσεις της ΔΕΔ επί ομοίου περιεχομένου προσφυγές (μη χρησιμοποίηση του επενδυτικού αγαθού εντός πενταετίας οφείλεται σε περιστάσεις ανεξάρτητες της βουλήσεως του υποκειμένου) ήταν απορριπτικές.

ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΑ ΔΕΔ 1211/10-4-2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ'αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), φορολογικής περιόδου 01/03/2017-31/03/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε στη προσφεύγουσα εταιρεία φόρος προστιθέμενης αξίας 63.340,24 ευρώ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ποσού 31.670,12 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 95.010,36 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/10/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ., ... Συγκεκριμένα διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της υπ'αριθμ...../2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει έξι (6) διαδοχικές αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού 278.527,44 ευρώ, μεταξύ των αιτήσεων συμπεριλαμβάνονταν και η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με αριθμό/2012 για ποσό 83.620,61 ευρώ το οποίο της επεστράφη με την με αριθμ...../2012 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και αφορούσε πιστωτικό υπόλοιπο της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011- 31/12/2011.

Από τα στοιχεία του Μητρώου TAXIS προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία την 23/06/2017 με την υπ' αριθμ..... δήλωση μεταβολής διέκοψε την δραστηριότητα «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος» και δήλωσε έναρξη κύριας δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ξενοδοχείου ύπνου, πολυτελείας και Α' κατηγορίας, χωρίς εστιατόριο». Ενώ και από επιτόπια αυτοψία του υπό κρίση ελέγχου την 09/08/2017 διαπιστώθηκε η έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας.

Κατόπιν αυτών τίθεται θέμα εφάπαξ διακανονισμού και καταβολής του ΦΠΑ, που της επιστράφηκε για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, διότι τα εν λόγω επενδυτικά αγαθά δεν χρησιμοποιήθηκαν εντός πενταετίας από την αγορά ή κατασκευή αυτών, καθώς όπως ανωτέρω αναφέρθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία έκανε έναρξη κύριας δραστηριότητας την 23/06/2017. Συνεπώς το ποσό των 83.620,61 ευρώ καταλογίσθηκε από τον έλεγχο ως διαφορά φόρου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει την υπ' αριθμ...../2018 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η καθυστέρηση στην ολοκλήρωση της ξενοδοχειακής μονάδας οφείλεται στο γεγονός ότι το έργο κατασκευής έχει υπαχθεί στις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου ν3299/2004 και χρηματοδοτείται μόνο μέσω αυτού με τις ανάλογες καθυστερήσεις. Ενώ από την άλλη εξαιτίας της οικονομικής κρίσης δεν είναι εφικτή η αποπεράτωση με άλλο τρόπο πέραν της ως άνω χρηματοδότησης. Συνεπώς θα πρέπει και η φορολογική αρχή να παρατείνει την περίοδο παραγραφής του δικαιώματος διακανονισμού, τουλάχιστον να παραταθεί για την χρονική διάρκεια υλοποίησης των επενδυτικών σχεδίων που έχουν ενταχθεί σε διατάξεις αναπτυξιακών νόμων. (Προς τούτο έχει υποβάλει αίτημα στην Διεύθυνση ΦΠΑ).

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στο άρθρο 33 παρ.2 και 3 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«2. ...

3...Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται:

«... 4.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίηση της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ιδίου άρθρου, 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.

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο,

33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.)...».

Επειδή και με το με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1083851 ΕΞ 22-5-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή στην παράγραφο 4 περ.3 της ΠΟΛ 1205/15-09-2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται :

«Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει έξι (6) διαδοχικές αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού 278.527,44 ευρώ, μεταξύ των αιτήσεων συμπεριλαμβάνονταν και η αίτηση επιστροφής ΦΠΑ για ποσό 83.620,61 ευρώ το οποίο της επεστράφη και αφορούσε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011.

Από τα στοιχεία του Μητρώου TAXIS προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία την 23/06/2017 με την υποβολή της υπ' αριθμ..... δήλωσης μεταβολής, διέκοψε την δραστηριότητα «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος» και δήλωσε έναρξη κύριας δραστηριότητας «Υπηρεσίες Ξενοδοχείου ύπνου, πολυτελείας και Α' κατηγορίας, χωρίς εστιατόριο». Ενώ και από επιτόπια αυτοψία του υπό κρίση ελέγχου την 09/08/2017 διαπιστώθηκε η έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας της ξενοδοχειακής μονάδας.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η πενταετία από την πραγματοποίηση των δαπανών απόκτησης και κατασκευής των επενδυτικών αγαθών της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 για τα οποία έλαβε επιστροφή ποσού 83.620,61 ευρώ, ολοκληρώθηκε το έτος 2016 και η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση να προβεί σε διακανονισμό του φόρου των εισροών της καταβάλλοντας μέσω της δήλωσης ΦΠΑ που υπεβλήθη για το Μάρτιο του 2017 το φόρο που της επεστράφη, με αναγραφή στον πίνακα ε και στον κωδικό 423 «ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου».

Ωστόσο η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προέβη στον προβλεπόμενο διακανονισμό και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2017 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1205/15-09-2015.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της

ΔΕΔ 1804/2018 ΑΘΗΝΑ

Δαπάνες επενδυτικών αγαθών στην περίπτωση συνιδιοκτητών

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με υπ'αριθμ...../2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της 31/12/2015 από τον έλεγχο στο ποσό των 21.530,3 ευρώ αντί του δηλωθέντος πιστωτικού ποσού 71.711,37 ευρώ ήτοι διαφορά ελέγχου 50.180,44 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε κατόπιν του πορίσματος ελέγχου της από 18/10/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ, ...
.....

Συγκεκριμένα το ως άνω δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο, η προσφεύγουσα εταιρεία με την δήλωσή της το διαχώρισε σε ποσό για έκπτωση 26.255,19 ευρώ και σε ποσό για επιστροφή 45.486,18 ευρώ. Με την με αριθμ.πρωτ...../2016 αίτηση που υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 45.486,18 ευρώ και εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2017 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 50.180,44 ευρώ η οποία αναλύεται ως εξής:

α) ποσό 4.694,26 ευρώ αφορά σε πιστωτικό υπόλοιπο που προέρχεται από τις χρήσεις 2002-2011 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000 έχει παραγραφεί το δικαίωμα συμψηφισμού του εν λόγω πιστωτικού υπολοίπου.

β) ποσό 45.486,18 ευρώ αντιστοιχεί σε ΦΠΑ Τιμολογίων τα οποία αφορούσαν σε δαπάνες επενδυτικών αγαθών και συγκεκριμένα δαπάνες ανακαίνισης και λειτουργικής ενοποίησης των τριών κάτωθι κτιρίων:

- κτίριο επί της οδού & επιφάνειας 2.152,07 τ.μ. στο οποίο το ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι 41% ,

- κτίριο επί της οδού επιφάνειας 641,28 τ.μ. στο οποίο το ποσοστό συνιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι 50% ,

- κτίριο επί της οδού επιφάνειας 1.202,40 τ.μ. το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία κατέχει το 100%.

Οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο καθότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν διαπιστώθηκε ότι υφίσταται σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας στο ενοποιημένο πλέον κτίριο, καθώς επίσης δεν διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει την χρήση του ενοποιημένου κτιρίου με οποιαδήποτε έννομη σχέση (μίσθωση, παραχώρηση χρήσης, χρησικτησία) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον (9) εννέα χρόνων.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στο άρθρο 33 παρ.4 (α) του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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.

Επειδή στο άρθρο 22 παρ.2 της έκτης Οδηγίας της Ε.Ε. ορίζεται ότι :

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστικήν, ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή».

Επειδή.....

Ωστόσο από τον έλεγχο των παραστατικών διαπιστώθηκε ότι:

-οι εν λόγω δαπάνες είχαν τιμολογηθεί μόνο στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρείας και από τον έλεγχο των τιμολογίων διαπιστώθηκε ότι επ' αυτών δεν γίνεται επιμερισμός του κόστους σε κάθε συνιδιοκτήτη καθώς στην αιτιολογία αυτών αναφέρονταν γενικά εργασίες ανακατασκευής στο κτίριο επί της συμβολής &, ήτοι στο ενοποιημένο κτίριο χωρίς να αναφέρεται πουθενά στην τιμολόγηση το ποσοστό που αναλογεί στην προσφεύγουσα εταιρεία .

-δεν υφίσταται συμφωνητικό που να προκύπτει ότι έχει παραχωρηθεί σε αυτή η χρήση από τους λοιπούς συνιδιοκτήτες ώστε να δικαιολογείται το γεγονός του μη επιμερισμού των δαπανών.

-δεν υφίσταται σύσταση οριζόντιας ιδιοκτησίας στο ενοποιημένο πλέον κτίριο που κατασκευάζεται ώστε να καθορισθούν σαφώς και οριστικά τα ποσοστά του κάθε συνιδιοκτήτη.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία παρά τα ανωτέρω συμφωνηθέντα καταχώρησε στην υπό κρίση περίοδο, στα λογιστικά της βιβλία τις δαπάνες ανακαίνισης και ενοποίησης των υπό κρίση ακινήτων, χωρίς για αυτές στα εκδοθέντα τιμολόγια να έχει γίνει επιμερισμός στους συνιδιοκτήτες, ήτοι καταχώρησε δαπάνες σε ακίνητα στα οποία δεν είχε την κυριότητα σε ποσοστό 100%, ούτε της είχε παραχωρηθεί η χρήση για το ποσοστό που δεν της ανήκει, δεδομένου ότι από το 19/03/2015 Μνημόνιο Συνεννόησης μεταξύ των συνιδιοκτητών, δεν προκύπτει ότι παραχωρείται στην προσφεύγουσα εταιρεία η χρήση των ακινήτων (για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών),προκειμένου να αναλάβει εξ' ολοκλήρου το κόστος της ανακαίνισης και της ενοποίησης των κτιρίων, αντίθετα ρητώς αναφέρεται ότι το κόστος του έργου κατασκευής θα επιμερισθεί στους συνιδιοκτήτες κατά την έκδοση των τιμολογίων.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να τηρεί επαρκή λογιστική παρακολούθηση ως προς τις δαπάνες που της αναλογούν ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας και ο έλεγχος της εφαρμογής αυτής από την φορολογική αρχή για την υπό κρίση περίπτωση.

Εν προκειμένω:

α) δεν προκύπτει κανένας επιμερισμός του κόστους στα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά ώστε να μπορεί να προσδιορισθεί ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στην προσφεύγουσα εταιρεία και να προκύπτει με βέβαιο τρόπο η δυνατότητα έκπτωσης του φόρου. Ως εκ τούτου δεν υφίσταται θέμα τυπικής αλλά ουσιαστικής παράλειψης στα εκδοθέντα παραστατικά δεδομένου επίσης ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο και πρόσωπα τα οποία δεν είναι υποκείμενα στο φόρο (συνιδιοκτήτες η προσφεύγουσα εταιρεία, η εταιρεία, ΑΦΜ, ...—μη επιτηδευματίας, ΑΦΜ και—μη επιτηδευματίας, ΑΦΜ) και

β) σε κάθε περίπτωση δεν προκύπτει το ποσοστό κυριότητας που τελικώς κατέχει η προσφεύγουσα εταιρεία μετά την συνένωση βάσει συνταχθείσας πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας επί οικοδομής καθώς στην προκειμένη περίπτωση συνενώνονται αυτοτελείς ιδιοκτησίες που ανήκουν σε διαφορετικά πρόσωπα και επίσης σημειώνεται ότι δεν προκύπτει και η παραχώρηση της χρήσης στην προσφεύγουσα εταιρεία από τους λοιπούς συνιδιοκτήτες για περίοδο τουλάχιστον εννέα ετών για το ποσοστό του ακινήτου που δεν της ανήκει, ώστε να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι για τις δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό των λοιπών συνιδιοκτητών εξέδωσε νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια) μετακυλίνοντας τον αναλογούντα φόρο στους λοιπούς συνιδιοκτήτες, ήτοι η δραστηριότητά της αυτή σχετικά με την οποία διενήργησε έκπτωση φόρου είχε ουσιαστική συνάφεια με φορολογητέες πράξεις οι οποίες υπήχθησαν στο φόρο (σχετ.5.1.-5.3) και επιπλέον για τα έσοδα από την εκμετάλλευση των συγκεκριμένων ακινήτων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ (σχετ.6 και 7).

Τα προσκομισθέντα τιμολόγια εκδόθηκαν την 31/10/2017, ήτοι κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, και αφορούσαν σύμφωνα με την αιτιολογία αυτών κατασκευαστικές δαπάνες κτιρίου στην για τα έτη 2014, 2015, 2016 και 2017 και αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:.....

Ωστόσο στη δεδομένη στιγμή δεν κρίνεται το θέμα της χρήσης ή όχι των επενδυτικών αγαθών σε φορολογητέες πράξεις αλλά το θέμα της κυριότητας ή της παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου, θέμα το οποίο αποτελεί την αρχική προϋπόθεση έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ, στις σχετικές διατάξεις του ν.2859/2000 περί επενδυτικών αγαθών.

Άλλωστε για τα ως άνω τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία στους συνιδιοκτήτες δεν προκύπτει βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων εάν αφορούν τα υπό κρίση παραστατικά δαπανών και με τι τρόπο συσχετίζονται με αυτά.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη

ΔΕΔ 145/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΩΝ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΧΩΡΙΣ ΑΥΤΑ ΝΑ ΕΧΟΥΝ ΤΕΘΕΙ ΣΕ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΕΝΤΟΣ ΠΕΝΤΑΕΤΙΑΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

☐ Με τη με αριθ. - 15/7/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/3 - 31/3/2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 83.918,47€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 41.959,23€, ήτοι συνολικό ποσό 125.877,70€.

☐ Με τη με αριθ. - 15/7/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/3 - 31/3/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 57.500,00€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 28.750,00€, ήτοι συνολικό ποσό 86.250,00€.

☐ Με τη με αριθ. - 15/7/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/3 - 31/3/2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 129.811,78€ και πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013 ύψους 64.905,89€, ήτοι συνολικό ποσό 194.717,67€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 15/7/2019 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ βάσει του αρθ. 48 του Ν.2859/2000 και 23 έως 25 και 66 του Ν.4174/13 της ΔΥΟ σε εκτέλεση της με αριθ. - 16/4/2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσαν οι επιστροφές ΦΠΑ που έλαβε η προσφεύγουσα για την κατασκευή επενδυτικού αγαθού, ήτοι ενός ισόγειου εμπορικού κέντρου (1.095,37 τ.μ.) με υπόγειους χώρους στάθμευσης (3.719,73 τ.μ.) στο με αριθμό ιδιόκτητο αγροτεμάχιο της επιχείρησης εκτάσεως 6.687 τ.μ. του αγροκτήματος (θέση). Συγκεκριμένα τα ποσά των επιστροφών που έλαβε η προσφεύγουσα έχουν ως εξής:.....

Με δεδομένο ότι η κατασκευή του παραπάνω επενδυτικού αγαθού δεν είχε ολοκληρωθεί μέχρι την 15/7/2019 (ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου), από την ΔΟΥ Βέροιας καταλογίστηκαν τα ποσά των επιστροφών που δόθηκαν βάσει των πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ που δημιουργήθηκαν από αγορές και δαπάνες κατασκευής του επενδυτικού αγαθού στις διαχ. περιόδους 1/1 - 31/12/2011, 1/1 - 31/12/2012 και 1/1 - 31/12/2013, καθώς η περίοδος διακανονισμού για το συγκεκριμένο επενδυτικό αγαθό ήταν πενταετής, συνεπώς είχε λήξει κατά την 31/12/2016, 31/12/2017 και 31/12/2018 (αντίστοιχα), δεδομένου ότι από την προσφεύγουσα δεν κατατέθηκε αίτηση επιλογής φορολόγησης στη φορολογική αρχή, βάσει του άρθρου 33 παρ. 2 του Ν.2859/2000 που θα καθιστούσε την περίοδο διακανονισμού δεκαετή.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:.....

Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου 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, β), γ)....

Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο 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, β)....

Άρθρο 16. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου 1.....

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων 2.....

Επειδή στο με αριθ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται ότι : «... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.....

γ) εάν τα πάγια δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα και έως σήμερα, η πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης (π.χ. 1.1.2007 - 31.12.2007) ολοκληρώνεται το έτος 2012 (άρθρο, 33.3.β του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ.1177/20.7.1994) και η επιχείρηση οφείλει να διακανονίσει το φόρο

των εισροών του έτους 2007 στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2012. Κατ' ανάλογο τρόπο διακανονίζεται ο φόρος για τα επόμενα του 2007 έτη (π.χ. του έτους 2008 ο φόρος πρέπει να διακανονισθεί στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2013 κ.ο.κ.)...».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ14Α 1083851 ΕΞ 22-5-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή, στην παρ.4 περ.3 της ΠΟΛ.1205/15-09-2015 ορίζεται ότι: «Εφόσον η λήξη της διαχειριστικής περιόδου συμπίπτει με λήξη φορολογικής περιόδου, οι διακανονισμοί των εκπτώσεων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου διενεργούνται με την καταχώρηση των αντίστοιχων ποσών προς έκπτωση ή καταβολή στη δήλωση ΦΠΑ που αφορά τον τρίτο μήνα (για τους τηρούντες διπλογραφικό λογιστικό σύστημα) και το πρώτο τρίμηνο (για τους τηρούντες απλογραφικό λογιστικό σύστημα ή για τους μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία), της επόμενης διαχειριστικής περιόδου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, εν προκειμένω, προκύπτει ότι:

☐ η προσφεύγουσα για τις φορολογικές περιόδους 1/1 - 31/3/2017, 1/1 - 31/3/2018 και 1/1 - 31/3/2019, υπέβαλε τις με αριθ. – 25/4/2017 (αρχ.) και – 18/3/2018 (τροπ.), ... – 30/4/2018, ... – 24/4/2019 (αντίστοιχα) δηλώσεις ΦΠΑ, στις οποίες όμως δεν διενήργησε διακανονισμό ΦΠΑ των αγορών – δαπανών κατασκευής του υπό κρίση επενδυτικού αγαθού που αρχικώς είχε εκπέσει και στη συνέχεια με αιτήματα επιστροφής του φόρου έλαβε αυτόν, καθώς η ανέγερση του εν λόγω κτιρίου ενώ είχε ξεκινήσει στις 2/9/2011 δεν είχε ολοκληρωθεί έως τον χρόνο του ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

☐ η πενταετία από την πραγματοποίηση των δαπανών κατασκευής του επενδυτικού αγαθού κατά τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2011, παρήλθε το έτος 2016 (άρθρο 33§3.β του Ν.2859/2000) και η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει τον φόρο των εισροών του έτους 2011 στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/3/2017 (ΠΟΛ.1205/2015). **Κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης με αριθ./2019 στις 15/7/2019, δεν είχε παρέλθει η πενταετία από το τέλος του έτους που υπήρχε η υποχρέωση της προσφεύγουσας για την υποβολή της δήλωσης (για τον 3ο/2017) προς διακανονισμό φόρου εισροών παγίων που αποκτήθηκαν μέσα στο έτος 2011, χωρίς να έχουν τεθεί σε παραγωγική λειτουργία εντός πενταετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ δεν είχε παραγραφεί.**

☐ η πενταετία από την πραγματοποίηση των δαπανών κατασκευής του επενδυτικού αγαθού κατά τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2012, παρήλθε το έτος 2017 (άρθρο 33§3.β του Ν.2859/2000) και η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει τον φόρο των εισροών του έτους 2012 στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/3/2018 (ΠΟΛ.1205/2015). **Κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης με αριθ./2019 στις 15/7/2019, δεν είχε παρέλθει η πενταετία από το τέλος του έτους που υπήρχε η υποχρέωση της προσφεύγουσας για την υποβολή της δήλωσης (για τον 3ο/2018) προς διακανονισμό φόρου εισροών παγίων που αποκτήθηκαν μέσα στο έτος 2012,**

χωρίς να έχουν τεθεί σε παραγωγική λειτουργία εντός πενταετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ δεν είχε παραγραφεί.

¶ η πενταετία από την πραγματοποίηση των δαπανών κατασκευής του επενδυτικού αγαθού κατά τη διαχ. περίοδο 1/1 – 31/12/2013, παρήλθε το έτος 2018 (άρθρο 33§3.β του Ν.2859/2000) και η προσφεύγουσα όφειλε να διακανονίσει τον φόρο των εισροών του έτους 2013 στη δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/3/2019 (ΠΟΛ.1205/2015). **Κατά τον χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης με αριθ./2019 στις 15/7/2019, δεν είχε παρέλθει η πενταετία από το τέλος του έτους που υπήρχε η υποχρέωση της προσφεύγουσας για την υποβολή της δήλωσης (για τον 3ο/2019) προς διακανονισμό φόρου εισροών παγίων που αποκτήθηκαν μέσα στο έτος 2013, χωρίς να έχουν τεθεί σε παραγωγική λειτουργία εντός πενταετίας και ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για καταλογισμό ΦΠΑ δεν είχε παραγραφεί.**

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

ΔΕΔ 1070/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ ΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΠΛΕΟΝ ΤΩΝ ΕΝΝΕΑ ΕΤΩΝ ΜΕ ΕΓΓΡΑΦΟ ΒΕΒΑΙΗΣ ΧΡΟΝΟΛΟΓΙΑΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου για την ύπαρξη του δικαιώματος επιστροφής Φ.Π.Α., εξαιτίας της κατασκευής επενδυτικών αγαθών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει την πλήρη κυριότητα, κατά ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου, ενός αγροτεμαχίου εκτάσεως 6.340,30 τ.μ. στη θέση «...» του Δημοτικού Διαμερίσματος ..., όπως προκύπτει από το με αριθμό 22.824/12.11.2009 Συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου του Συμβολαιογράφου Επί του αγροτεμαχίου αυτού, ανεγέρθηκαν δύο (2) κτίρια προκειμένου να λειτουργήσουν ως πτηνοτροφεία, για τα οποία ζητείται από την ελεγχόμενη η επιστροφή του Φ.Π.Α. Τα επενδυτικά αγαθά τα οποία κατασκευάστηκαν έχουν ανεγερθεί σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα στην προσφεύγουσα (κατέχει ποσοστό 1/4 εξ αδιαιρέτου), ούτε έχει, βάσει οποιοσδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Ως εκ τούτου, τα εν λόγω κτίρια δεν έχουν την έννοια του «αγαθού επένδυσης» σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν.2859/2000), ώστε να έχει η επιχείρηση το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου (σχετ. ΠΟΛ. 1203/1990, ΠΟΛ.1006/19... και ΠΟΛ.1094/19...). Έχει όμως το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των δαπανών που πραγματοποίησε, κατά το μέρος που έχει την κυριότητα του ακινήτου, δηλαδή κατά το ποσοστό της εξ αδιαιρέτου συνιδιοκτησίας της (1/4), σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.250/1988. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1090/02.04.2012, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1067/03.04.2013 και ΠΟΛ.1082/18.04.2013 αναγνωρίστηκε και δικαίωμα επιστροφής του φόρου για το ποσοστό αυτό.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 περ. β υπο iii του Ν. 2859/2000: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις (...)

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 4 του Ν. 2859/2000: «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 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/19... «Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μία επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του.»: «(...) 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 εταιρίας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει. (...)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/7.5.19... «Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού.»: «(...) 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. (...)».

Επειδή, εν προκειμένω, από την από 14.12.2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., δεν προκύπτει ότι συνέτρεχε η προϋπόθεση της χρήσεως του ακινήτου, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών, κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν οι εργασίες ανέγερσης των κτισμάτων στο ως άνω ακίνητο και για τις οποίες ζητείται η επιστροφή φόρου, από την προσφεύγουσα. Επομένως δε δύναται να επιστραφεί ο Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε από αυτήν, κατά ποσοστό 75% επί των δαπανών που αντιστοιχούν στο ποσοστό του ακινήτου, για το οποίο δεν αποδείχθηκε από την προσφεύγουσα ότι είχε τη χρήση του ακινήτου, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών, σύμφωνα με το άρθρο 618 ΑΚ, το άρθρο 34 παρ. 1 και το άρθρο 33 παρ. 4 του Ν. 2859/2000 και τις ΠΟΛ 1203/1990, 1006/1992, 1094/1992, ήτοι δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα συμβολαιογραφικό έγγραφο μίσθωσης διάρκειας τουλάχιστον εννέα ετών, το οποίο να έχει μεταγραφεί, σύμφωνα με τα αρ. 1192 επ. ΑΚ. Οι προσκομισθείσες, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, υπ' αρ. .../24.09.2014 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, από την οποία προκύπτει η μίσθωση πτηνοτροφείου εμβαδού 1.018,00 τ.μ. με διάρκεια μίσθωσης από 01.05.2012 έως 30.04.2021, και υπ' αρ. .../19.02.2016 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, από την οποία προκύπτει η μίσθωση αγροτεμαχίου εμβαδού 6.340,30 τ.μ., με διάρκεια μίσθωσης από

01.06.2010 έως 31.12.2035, αποκτούν βέβαιη χρονολογία κατά την ημερομηνία υποβολής αυτών, στο σύστημα TAXISNET, ήτοι την 24.09.2014 για την υπ' αρ. ... δήλωση μίσθωσης και την 19.02.2016 για την υπ' αρ. ... δήλωση μίσθωσης, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου κατασκευής των επενδυτικών αγαθών, ήτοι του έτους 2012, για τα οποία αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της

ΔΕΔ 3689/2019 ΑΘΗΝΑ

ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΕ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΛΟΓΩ ΠΩΛΗΣΗΣ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ (ΑΚΙΝΗΤΟ)

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου από 157.681,82 € σε 28.045,01 €.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ΦΠΑ, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και σύμφωνα με την/2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό πρωτ./2019 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή ΦΠΑ συνολικού ποσού 157.681,82 €, λόγω αδυναμίας μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ σε επόμενη φορολογική περίοδο καθόσον η επιχείρηση τελεί σε εκκαθάριση.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε λάβει και τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, τα οποία είχε καταχωρήσει στα βιβλία της στο λογαριασμό 15.01.00 «Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση», από την εταιρεία, βάσει του από 02/04/2018 ιδιωτικού συμφωνητικού εργολαβίας :

A/A	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	/30-09-2018 30.000,00	7.200,00
2	/28-11-2018 425.000,00	102.000,00
3	/28-11-2018 85.000,00	20.400,00
ΣΥΝΟΛΟ		540.000,00 129.600,00

Τα εν λόγω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών αφορούσαν οικοδομικές εργασίες που έγιναν σε ακίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας (ξενοδοχειακή μονάδα), το οποίο βρίσκεται στην Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι το εν λόγω ακίνητο πουλήθηκε από την προσφεύγουσα δυνάμει του με αριθμό/2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας, θεώρησε ότι το αγαθό επένδυσης και παρεπόμενα οι ως άνω κατασκευαστικές δαπάνες επί αυτού, χρησιμοποιήθηκαν και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες καθώς η πώληση του ακινήτου ήταν πράξη μη υπαγόμενη σε φόρο. Προς τούτο και καθόσον υπάρχει υποχρέωση εφάπαξ διακανονισμού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 33 του Ν.2859/2000, δεν αναγνώρισε προς επιστροφή ποσό φόρου 129.600,00 €, που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των ανωτέρω τιμολογίων.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσίας έχουν καταχωρηθεί στο λογ/σμό 15.01.000 «Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση».

Επειδή, οι υπο κρίση δαπάνες αποτελούν κατασκευαστικές δαπάνες και πραγματοποιήθηκαν από 30.09.2018 έως 28.11.2018 στο ιδιόκτητο ακίνητο (ξενοδοχειακή μονάδα) της προσφεύγουσας επιχείρησης που βρίσκεται στη θέση της περιφέρειας της τέως κοινότητας, τέως Δήμου, νυν Δήμου, της περιφερειακής Ενότητας της περιφέρειας Το ακίνητο αυτό δυνάμει του αριθμ. /2018 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου -..... συζ., **μεταβιβάσθηκε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ**

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:.....

.....

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων

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.Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, **ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:**

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) δδ

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται:

«... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ιδίου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή, διακανονισμός είναι η διαδικασία με την οποία ο νόμος επιδιώκει την αποκατάσταση του ακριβούς ποσού των εκπτώσεων ΦΠΑ, για τις οποίες το ύψος του ποσού που εκπέσθηκε για κάποια αιτία μεταβλήθηκε μέσα στη διαχειριστική περίοδο.

Σύμφωνα δε, με την παράγραφο 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), οι εκπτώσεις που διενήργησε ο υποκείμενος στο φόρο με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό, σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, στις περιπτώσεις που από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, παρέχεται το δικαίωμα ή επιβάλλεται ένας τέτοιος διακανονισμός.

Ο λόγος που διενεργούνται οι διακανονισμοί αυτοί είναι να γίνουν στις εκπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης οι απαραίτητες διορθώσεις, ώστε οι εκπτώσεις αυτές να είναι, εκείνες που πραγματικά δικαιούται να διενεργήσει ο κάθε υποκείμενος.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού διακανονισμοί διενεργούνται μεταξύ άλλων και στη μη χρησιμοποίηση των επενδυτικών αγαθών, εντός πενταετίας ή δεκαετίας (προκειμένου για τα ακίνητα για τα οποία γίνεται επιλογή φορολόγησης εκμίσθωσης με ΦΠΑ), από την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή την κατασκευή τους.

Ο διακανονισμός έχει την έννοια ότι, η επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει τη μεταβολή μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του εκάστοτε έτους της απόκτησης από αυτό του έτους της πρώτης χρησιμοποίησης καθενός επενδυτικού αγαθού, οπότε αν η διαφορά αυτή είναι θετική ή αρνητική, δικαιούται να συμψηφίζει ή υποχρεώνεται να καταβάλλει αντίστοιχα, τη διαφορά των ποσοστών του δικαιώματος έκπτωσης για το 1/5 του φόρου που κατέβαλε κατά την αγορά του επενδυτικού αγαθού και δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών.

Επειδή, από τις συνδυασμένες διατάξεις των ανωτέρω άρθρων, προκύπτει, ότι, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι κατά το χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης των αγαθών και της παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, από την ερμηνεία, των ανωτέρω διατάξεων, καθίσταται σαφές ότι, είτε πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 είτε του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών του άρθρου 33 Κώδικα ΦΠΑ, συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στη περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν τη πάροδο της πενταετίας, γεγονός που συνεπιφέρει κατ' άρθρο 33§3 του ίδιου ως άνω Κώδικα τον εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος ΦΠΑ, ενώ η φορολογική αρχή δύναται να προβεί αμέσως στον καταλογισμό και είσπραξη αυτού, κατά το μη διακανονισθέν μέρος του, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη πάροδος των ετών που απομένουν μέχρι την εκπνοή της ως άνω πενταετίας (σχετ η 418/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ)

Επειδή, εν προκειμένω, τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσίας δεν αφορούν τρέχουσες ή συνήθεις δαπάνες της επιχείρησης **αλλά κατασκευαστικές δαπάνες, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σε πάγιο και συγκεκριμένα σε ακίνητο, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας και δεν σχετίζονται με**

δημιουργία φορολογητέων εσόδων. Οι δαπάνες αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις καθώς η πώληση του ακινήτου ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας ήταν πράξη μη υπαγόμενη σε φόρο.

Όπως προαναφέρθηκε, ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το ΦΠΑ των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς επιστροφή ποσό φόρου 129.600,00 €, που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ των υπό κρίση τιμολογίων.

ΔΕΔ 1615/2019 ΑΘΗΝΑ

Εκπρόθεσμη υποβολή έναρξης παραγωγικής λειτουργίας νέας επένδυσης

ΕΛΕΓΧΟΣ

2)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 104.231,88€ πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 97.769,52€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 202.001,40€.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τα οποία: 1) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση, από το σύνολο του φόρου των εισροών της χρήσης 2012, ποσό 1.551.26€ που αναλογεί σε ΦΠΑ δαπανών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, 2) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου της χρήσης 2011 ύψους 1.892,51€, λόγω των αποτελεσμάτων του ελέγχου της χρήσης 2011, **3) καταλογίστηκε ποσό 100.912,88€ που αντιστοιχεί στον εφάπαξ διακανονισμό παγίων ύψους 531.120,44€ τα οποία δεν είχαν τεθεί σε παραγωγική λειτουργία ως 31/12/2011.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33§§1,2,3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:.....

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών» διευκρινίζεται:.....

Επειδή και με το με αριθμ. πρωτ. Δ14Α 1083851 ΕΞ 22-5-2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ αναφέρεται ότι εάν εντός της πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Επειδή στην από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ..., αναγράφονται τα ακόλουθα:

Η ελεγχόμενη, όπως προκύπτει από τις εγγραφές στα βιβλία της, **έθεσε σε λειτουργία τις εγκαταστάσεις αδρανοποίησης οργανικών υπολειμμάτων σφαγίων (Redering), στην του Δήμου στις 08/06/2012.**

Την κατασκευή των εγκαταστάσεων αυτών η ελεγχόμενη παρακολουθούσε σε λογαριασμούς ακινητοποιήσεων υπό εκτέλεση (πρωτοβάθμιος 15).

Ο έλεγχος αναζήτησε το χρόνο εκτέλεσης των εργασιών κατασκευής και διαπιστώθηκε ότι η έναρξη κατασκευής των παραπάνω εγκαταστάσεων ξεκινά πριν την χρήση 2008. Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη προσκόμισε αναλυτικό ισοζύγιο των λογαριασμών που παρακολουθούσε τα υπό εκτέλεση πάγια της μέχρι και την χρήση 2008. Διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 15.01.0000 ΚΤΙΡΙΑΚΑ 19% για την χρήση 2008 έχει εξ απογραφής υπόλοιπο 531.120,44€, ποσό που συμφωνεί και με το υπόλοιπο του λογαριασμού ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση του δημοσιευμένου ισολογισμού χρήσης 2007.

.....

Επίσης δεν προχώρησε εφάπαξ διακανονισμό της έκπτωσης για το φόρο που αντιστοιχεί στις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση που είχε διενεργήσει έως 31/12/2007.

Ο έλεγχος καταλογίζει για την περίοδο Ιανουαρίου 2012 ως αφαιρούμενα ποσά του φόρου εισροών ποσό 100.912,88€ που αντιστοιχεί στον εφάπαξ διακανονισμό για τα πάγια ύψους 531.120,44€ τα οποία δεν είχε θέσει σε παραγωγική λειτουργία ως 31/12/2011.

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες όπως αυτές ισχύουν για την επίμαχη διαχειριστική περίοδο, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίηση της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. 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 με τις διατάξεις του άρθρου 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 όπως προκύπτει από τον δημοσιευμένο ισολογισμό της 31/12/2006 (εταιρική χρήση 01/01-31/12/2006) της προσφεύγουσας εταιρείας, ο λογαριασμός ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση παρουσιάζει υπόλοιπο 158.791,09 ευρώ.

Κατά συνέπεια με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ έτους 2011 θα έπρεπε να διενεργηθεί εφάπαξ διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου που αντιστοιχεί στις ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση, που είχε διενεργήσει η προσφεύγουσα έως 31/12/2006, ποσού 158.791,09 ευρώ, δεδομένου ότι για αυτές η πενταετία ολοκληρώθηκε την 31/12/2011.

Επειδή το υπόλοιπο του λογαριασμού ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση του δημοσιευμένου ισολογισμού χρήσης 2007, ανέρχεται στο ποσό των 531.120,44€.

Επειδή σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ..., ο έλεγχος δεν αναφέρει

συγκεκριμένες ημερομηνίες πραγματοποίησης των δαπανών επενδυτικών αγαθών του έτους 2007, ήτοι της έκδοσης εκάστου τιμολογίου, ώστε να προκύπτει η παρέλευση της πενταετίας αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους.

Επειδή στην από 04/02/2019 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Η προσφεύγουσα στην κρινόμενη, αναφέρει κάποια στοιχεία τα οποία αποδεικνύουν την πραγματική έναρξη χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ωστόσο ουδέποτε τα προσκόμισε στον έλεγχο, στο προβλεπόμενο από το νόμο στάδιο υποβολής των αντιρρήσεων της, δηλαδή κατά την επίδοση σε αυτήν του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο δεν ανταποκρίθηκε. Το γεγονός ότι έχει ολοκληρωθεί η συγκεκριμένη επένδυση δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο, αμφισβητήθηκε ωστόσο το γεγονός ότι λειτούργησε, καθώς όπως ειπώθηκε η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά λειτουργίας της μονάδας αδρανοποίησης ζωικών υποπροϊόντων.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι στις 18/11/2010 είχε υποβληθεί στη Β Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου κατάσταση αθεωρήτων στοιχείων βάσει της ΠΟΛ. 1083/03 με αριθμό πρωτ./2010 με την οποία δηλώνει τις σχετικές σειρές παραστατικών για την μονάδα αδρανοποίησης προϊόντων (Redering). Στις 30/09/2013 έχει εκπρόθεσμα δηλωθεί ως Κωδικός δραστηριότητας (ΚΑΔ.38211000), στο υποκατάστημα της εταιρείας (.....) αλλά με ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας την 01/11/2010.

Επειδή από την από 28/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ..., δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις προαναφερόμενες δηλώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να διαπιστωθεί η ημερομηνία έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, δεδομένου ότι αυτές υφίσταντο στη Δ.Ο.Υ. πριν την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ είναι τυπικώς πλημμελής κατ' αποδοχή του σχετικού βάσιμου λόγου της προσφυγής και πρέπει να ακυρωθεί.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, **η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 **αναφέρεται ότι:**

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). **Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει**

και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

ΔΕΔ 115/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Η διάρκεια της μίσθωσης ορίζεται σε έξι (6) έτη η οποία δύναται να παραταθεί για άλλα τρία (3) έτη μετά από γραπτή αίτηση του μισθωτή και εγκριτική απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου εφόσον ο μισθωτής είναι συνεπής προς τις υποχρεώσεις του.

ΕΛΕΓΧΟΣ

2. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015-31/12/2015 , μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση μεταξύ του ποσού της δήλωσης και του ποσού του ελέγχου, κατά το ποσό των 7.967,75 €. Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο φορολογητέων εισροών ποσού 34.205,03€ και ΦΠΑ εισροών ποσού 7.867,12€ και καταλογισμό ΦΠΑ εκροών ποσού 100,65€ λόγω διαφοράς συντελεστών φόρου εκροών ήτοι διαφορά φόρου 7.967,75 €. (7.867,12 +100,65).

3. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 1/1/2016-31/12/2016 , το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση προσδιορίστηκε στο ποσό των 20.262,46 € αντί του ποσού των 29.107,31 βάσει της δήλωσης ήτοι περιορίστηκε, κατά το ποσό των 8.844,85 €. Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μη αναγνώρισης από τον έλεγχο φορολογητέων εισροών ποσού 3.805,36€ και ΦΠΑ εισροών ποσού 875,24€ και καταλογισμό ΦΠΑ εκροών ποσού 1,86€ λόγω διαφοράς συντελεστών φόρου εκροών πλέον της μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου 2015 κατά 7.967,75 € ήτοι (7.967,75+875,24+1,86= 8.844,85 €.) .

4. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 1/1/2017-31/12/2017 , μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, μεταξύ του ποσού της δήλωσης και του ποσού του ελέγχου, κατά το ποσό των 8.844,85 €. Η διαφορά του φόρου προέκυψε λόγω μεταφοράς των διαφορών φόρου των προηγούμενων φορολογικών ετών.....

Πρόκειται για ομόρρυθμη εταιρία με έναρξη εργασιών την 28/05/2014 με κύρια και μοναδική δραστηριότητα «ΑΝΑΨΥΚΤΗΡΙΟ». «Υπηρεσίες που παρέχονται από αναψυκτήριο» - ΚΑΔ 56301003, σε ισόγειο κατάστημα επί της οδού στην Στη συνέχεια στις 15/12/2015 έκανε μεταφορά έδρας της επιχείρησης επί της οδού και συγκεκριμένα στο Για το ακίνητο αυτό παραχωρήθηκε η χρήση στην ελεγχόμενη επιχείρηση από την – Α.Φ.Μ. και σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με αριθμό: «**Η διάρκεια της μίσθωσης ορίζεται σε έξι (6) έτη η οποία δύναται να παραταθεί για άλλα τρία (3) έτη μετά από γραπτή αίτηση του μισθωτή και εγκριτική απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου εφόσον ο μισθωτής είναι συνεπής προς τις υποχρεώσεις του. Η μίσθωση αρχίζει την 01/12/2015 και λήγει την 30/11/2021.**». Μέχρι τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης δεν έχει υποβληθεί άλλη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας από την ελεγχόμενη. Συνεπώς η μίσθωση του συγκεκριμένου ακινήτου επί του οποίου πραγματοποιήθηκαν κατασκευές αγαθών επένδυσης είναι χρονικής διάρκειας έξι (6) ετών.....

Η προσφεύγουσα κατέθεσε υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά τη σύνταξη των οριστικών πράξεων, αποδεχόμενος μέρος των ισχυρισμών της και αποδέχθηκε ότι τα Fan Coils

δαπέδου (7 τεμάχια) τα οποία αποκτήθηκαν με το υπ' αριθ. 520/11-01-2016 ΤΔΑ καθαρής αξίας 1.991,85€ πλέον Φ.Π.Α. 458,12€ αποτελούν κινητά αγαθά τα οποία δεν συνδέονται άρρηκτα με το μισθωμένο ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου. Συνεπώς η ελεγχόμενη διατηρεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ποσού 458,12€ για τα εν λόγω κινητά αγαθά. Όλες οι υπόλοιπες προσθήκες βελτιώσεις που πραγματοποίησε η ελεγχόμενη επί του μισθωμένου ακινήτου, θεωρούνται από τον έλεγχο ως επενδυτικά αγαθά που ενσωματώθηκαν άρρηκτα με το μισθωμένο ακίνητο για το οποίο δεν είχε βάσει αυτής της έννομης σχέσης τη χρήση του για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων, αλλά για μικρότερο διάστημα έξι ετών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 ΚΦΠΑ ορίζεται ότι:....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.2859/2000 ΚΦΠΑ ορίζεται ότι:..... 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.

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 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.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/1992 ορίζεται ότι:..... Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μια αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης. ..

Επειδή, των οριστικών αποτελεσμάτων προηγήθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων της Δ.Ο.Υ, (της παρ. 1 του άρθρου 28 και της παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν.4174/13), με το οποίο κοινοποιήθηκαν στην προσφευγούσα τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου. Η προσφεύγουσα κατέθεσε υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του κατά τη σύνταξη των οριστικών εκθέσεων απαντώντας τεκμηριωμένα στις απόψεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, για να χαρακτηριστεί ένα ακίνητο ως επενδυτικό αγαθό και να υπάρχει η δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ πρέπει η επιχείρηση είτε να έχει την κυριότητα του, είτε βάσει

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

οποιασδήποτε έννομης σχέσης, να προκύπτει ότι της έχει παραχωρηθεί η χρήση του ακινήτου, **για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.**

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/92 διευκρινίστηκε ότι κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης πρέπει να συντρέχει η προϋπόθεση της χρήσης του ακινήτου για εννέα έτη.

Επειδή από τα στοιχεία της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε βάσει συμφωνητικού μίσθωσης τη χρήση του ακινήτου για διάστημα έξι ετών.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε στα πλαίσια της νομιμότητας και της χρηστής Διοίκησης, όπως αποδεικνύεται από τις βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από 30/08/2019 Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ, η οποία αιτιολογείται πλήρως, εμπεριστατωμένα και σύμφωνα με τα πραγματικά δεδομένα και γεγονότα που έλαβαν χώρα.

Συνεπώς ο έλεγχος ορθά κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εσφαλμένα εξέπεσε το ΦΠΑ καθώς δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις του άρθρου 33 του ν 2859/2000 και συνεπώς δεν δικαιούται την επίδικη επιστροφή ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμοί της απορρίπτεται ως αβάσιμοι.

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ

ΔΕΔ 5069/2018 ΑΘΗΝΑ

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η επιχείρηση, δραστηριοποιείται στο χώρο της εμπορίας ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΣΚΕΥΑΣΜΑΤΩΝ, διακινώντας τα εμπορεύματά της τόσο στην εγχώρια αγορά, όσο και σε χώρες κ-μ της ευρωπαϊκής ένωσης. Παρουσιάζει μεγάλο ύψος απαλλασσομένων πωλήσεων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, λόγω πωλήσεων με χρήση ΕΙΔΙΚΟΥ ΔΙΠΛΟΤΥΠΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ από τον ΦΠΑ (ΠΟΛ 1262/02-08-1993 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1167/2015).

Ως εκ τούτου οι εκροές – πωλήσεις φαρμάκων εσωτερικού, οι οποίες φορολογούνται με συντελεστή κυρίως 6%, αλλά και με συντελεστή 13%, 23% και 24%, δεν επαρκούν στο να καλύψουν το συνεχώς αυξανόμενο πιστωτικό υπόλοιπο.

Με την υπ. αριθ. Πρωτ./2018 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α., η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε για επιστροφή το ποσό των 50.000,00 €, για χρονική περίοδο μέχρι και Νοέμβριο του 2017.

Στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του Νοεμβρίου 2017, η προσφεύγουσα εμφάνισε στον ΚΩΔ 502: «ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ» το ποσό των 4.104,04€ και στον ΚΩΔ 503: «ΑΙΤΟΥΜΕΝΟ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» το ποσό των 50.000,00€.

Κατόπιν ελέγχου, το ποσό προς επιστροφή προσδιορίστηκε στο ποσό των 22.162,83€, λόγω του ότι στον κωδικό 402 συμπεριλήφθηκε το ποσό των 27.844,40€, αντί του ορθού 7,23€, διατηρώντας το προς έκπτωση ποσό των 4.104,04€, το οποίο μεταφέρθηκε στην περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου 2017.

Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, το ποσό των 27.837,17€ στα προστιθέμενα ποσά και συγκεκριμένα στον ΚΩΔ 402 της περιοδικής δήλωσης 11ου μήνα του 2017, καθόσον προέρχεται από την χρήση 2013 και για τις χρήσεις προ του 2014, λόγω παρέλευσης τριετίας, έχει παραγραφεί το δικαίωμα προς έκπτωση και προς επιστροφή του εν λόγω ποσού,.

Στις 10-07-2018, υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία, τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους 01/10/2013 – 31/10/2013, 01/11/2013 – 30/11/2013, 01/12/2013 – 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/01/2014, καθώς και τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013.

Με βάση τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις, προέκυψε τελικώς στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/01/2014 πιστωτικό υπόλοιπο, προερχόμενο από τον φόρο εισροών των φορολογικών περιόδων 01/11/2013 – 30/11/2013, 01/12/2013 – 31/12/2013 και μέρους της φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/01/2014, με **αποτέλεσμα να ζητηθεί από την προσφεύγουσα εταιρεία το ποσό των 27.836,79 Ευρώ προς επιστροφή, δυνάμει της υπ' αριθμ./12-07-2018 αιτήσεως επιστροφής Φ.Π.Α. που υπεβλήθη στην Δ.Ο.Υ., η οποία και απορρίφθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. .../2018 έγγραφο απορρίψεως αιτήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με παραπομπή στα πορίσματα του ελέγχου, που περιλαμβάνονται στην από 18-06-2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του 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:

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

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκρών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής.

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε με βάση τις πράξεις που έγιναν σε μία διαχειριστική περίοδο, μεταφέρεται για συμψηφισμό εντός των τριών επομένων ετών και συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με το φόρο εκρών των επομένων φορολογικών περιόδων των τριών αυτών ετών σε σχέση με το φόρο των εισρών που προκύπτει από τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στις περιόδους αυτές.

Από 1.1.2014 με την εφαρμογή του ΚΦΔ ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής για πιστωτικά υπόλοιπα και αντιστοίχως πενταετής και ο χρόνος μεταφοράς.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκρών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε κατά διαστήματα, στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών τις κάτωθι αιτήσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., δυνάμει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1073/2004.:

.....

Όσον αφορά στην αίτηση επιστροφής με αρ. καταχώρησης/2018, ποσού 50.000,00 Ευρώ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2017, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών. Εν συνεχεία, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με συνημμένη την υπ' αριθμ./..... Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού.

Επειδή με βάση τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες η προσφεύγουσα εταιρεία είχε δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ για τη χρήση 2013 προκειμένου να συμψηφιστεί το ποσό των 27.836,79 Ευρώ το οποίο δεν είχε επιστραφεί, καθόσον η υπ' αριθμ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2016 και 01/01-31/12/2017.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις περί παραγραφής στο Κώδικα ΦΠΑ – Υποθέσεις ΦΠΑ που αφορούν διαχειριστικές περιόδους μετά τη θέση σε εφαρμογή του ΚΦΔ, δηλαδή από 1.1.2014, η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας.

Επειδή δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 αιτήσεως επιστροφής Φ.Π.Α. προς την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε την επιστροφή του ποσού των 27.836,79 Ευρώ, το οποίο προέκυψε στην υποβληθείσα τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01-31/01/2014.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας με το υπ' αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφο, παραπέμποντας στα πορίσματα του ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της ιδίας Δ.Ο.Υ. που περιλαμβάνονται στην από 18/06/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ...

Επειδή η εν λόγω αξίωση για επιστροφή φόρου σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, **το δε αίτημα της προσφεύγουσας για την επιστροφή του ποσού των 27.836,79 Ευρώ, βάσιμα προβάλλεται.**

ΔΕΔ 3153/2019 ΑΘΗΝΑ

Μη επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, επί έναρξης εργασιών, μετά τη συναλλαγή

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/04/2017- 31/12/2017, απορρίφθηκε το αίτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης για επιστροφή Φ.Π.Α., ποσού 60.884,93 €. Συγκεκριμένα, το ως άνω αίτημα απορρίφθηκε καθόσον η 09/03/2017, ημερομηνία κατά την οποία δημιουργήθηκε η αξίωση για επιστροφή Φ.Π.Α., αφού τότε η προσφεύγουσα απέκτησε πραγματικά τα αγαθά, είναι προγενέστερη της έναρξης εργασιών της με ελληνικό Α.Φ.Μ., γεγονός το οποίο αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α..

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με την ΠΟΛ.1155/1.8.2018 «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη δυνατότητα άσκησης», ορίζονται τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ εισρών από υποκείμενο στον φόρο αυτό πρόσωπο, το οποίο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης στην Ελλάδα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

.....

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πρέπει να παρέχεται η δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισρών που συνδέονται με την υπαγόμενη στον ΦΠΑ οικονομική δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο, ακόμη κι αν οι εισροές πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στον βαθμό βέβαια που ανάγονται στο χρονικό διάστημα που καταλαμβάνει η εκπρόθεσμα δηλωθείσα ημερομηνία έναρξης εργασιών, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

6. Προς τον σκοπό αυτό, παρέχονται κατά περίπτωση οι ακόλουθες οδηγίες:

I. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που έως την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης αυτής δεν είχε δηλώσει ότι ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στο φορολογικό μητρώο, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών που πραγματοποιήθηκαν από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης ασκείται βάσει των νόμιμων φορολογικών στοιχείων που έχει λάβει ο υπόψη υπόχρεος σύμφωνα με την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 32 ΚΦΠΑ, ν. 4308/2014) για τις εισροές της οικονομικής του δραστηριότητας. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

II. Στην περίπτωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από μη εγκατεστημένο στην Ελλάδα υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με την απόφαση Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1113/22.5.2013, όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1153/11.10.2016 και ισχύει, για την εκπλήρωση των φορολογικών, ως προς τον ΦΠΑ, υποχρεώσεων του στην Ελλάδα, αναφορικά με τα παραστατικά πωλήσεων που ο εν λόγω υποκείμενος έχει ήδη λάβει για αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών που πραγματοποίησε από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 11 του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα δεν αποτελεί εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας μας. Συνεπώς, δεν επηρεάζεται η εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών προς μη εγκατεστημένο εντός Ελλάδος υποκείμενο στον φόρο αποκτώντα ή λήπτη (π.χ. εφαρμόζεται το άρθρο 14.2.α' περί φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο του λήπτη).

β) Για τις εισροές που σε εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ έχουν επιβαρυνθεί με ΦΠΑ στην Ελλάδα, το δικαίωμα έκπτωσης ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ. Προς τον σκοπό αυτόν, θα πρέπει επί των ήδη εκδοθέντων τιμολογίων για τις εν λόγω εισροές να γίνεται από τους εκδότες αυτών επισημείωση του ελληνικού ΑΦΜ/ΦΠΑ που εκπρόθεσμα έχει λάβει ο μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο. Σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, ο υποκείμενος στον φόρο θα πρέπει να είναι σε θέση να αποδείξει ότι πρόκειται για εισροές που συνδέονται με την οικονομική του δραστηριότητα.

III. Για λόγους ίσης αντιμετώπισης, τα αναφερόμενα στο σημείο II του παρόντος ισχύουν και σε περίπτωση λήψης ΑΦΜ/ΦΠΑ μέσω φορολογικού αντιπροσώπου, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχει σχετική πρόβλεψη περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης έναρξης στο πληρεξούσιο έγγραφο για τον ορισμό του.

IV. Στην περίπτωση που μη εγκατεστημένος στην Ελλάδα υποκείμενος στον φόρο υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση έναρξης των εργασιών μόνιμης εγκατάστασης που στην πραγματικότητα διατηρεί εντός του εσωτερικού της χώρας, σε σχέση με τα τιμολόγια που έχει ήδη λάβει για εισροές που έχει πραγματοποιήσει από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης προς εξυπηρέτηση των αναγκών της εν λόγω μόνιμης εγκατάστασης και για τις ανάγκες άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, εκδίδονται από τον εκάστοτε αντισυμβαλλόμενο του συμπληρωματικά τιμολόγια για τη χρέωση του ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες εντός Ελλάδος εισροές της εν λόγω εγκατάστασης.

7. Για τη διασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης, καθώς και την ορθή απόδοση του ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που από τη δηλωθείσα ως ημερομηνία έναρξης έχουν πραγματοποιηθεί εκροές για τις οποίες οφείλεται ΦΠΑ εντός Ελλάδος, εκδίδονται τα νόμιμα φορολογικά παραστατικά (τιμολόγια) που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία του τόπου

εγκατάστασης του εκδότη αυτών (Ελλάδα ή αλλοδαπή) για τη χρέωση του αναλογούντος ποσού του ΦΠΑ. Κατά γενικό κανόνα, τα εν λόγω φορολογικά παραστατικά ανάγονται στη φορολογική περίοδο που οφείλεται κατ' αρχήν ο φόρος, δηλαδή στη φορολογική περίοδο της αρχικής πράξης, τόσο για τον εκδότη, όσο και για τον λήπτη των εν λόγω παραστατικών.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, την 13/04/2018, στην Δ.Ο.Υ. τη με αρ. πρωτ./2018 αίτηση με την οποία ζήτησε να της επιστραφεί το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της περιοδικής δήλωσης 4ου τριμήνου 2017 (01/10/2017 - 31/12/2017), ποσού 60.884,93 €, επειδή πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της ΠΟΛ. 1073/2004 και έχει σταματήσει κάθε δραστηριότητα για την οποία είχε αποκτήσει ελληνικό ΑΦΜ, δεν κατέχει πάγια ή αποθέματα στην Ελλάδα τα οποία να μπορεί να εκποιήσει και κατά συνέπεια δεν έχει τη δυνατότητα να συμψηφίσει το παραπάνω πιστωτικό υπόλοιπο.

Επειδή, συνεπεία της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Α' Δ.Ο.Υ. βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2859/00 (Φ.Π.Α.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4174/2013 και τις αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. με αριθμούς ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 και ΔΕΛ Α 1197280/24.12.2013 για την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Επειδή από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:

Την 09/03/2017, εκδόθηκε στο βρετανικό ΑΦ.Μ. της εταιρείας (.....), το με αρ. Α-1 τιμολόγιο, με εκδότη τη, Α.Φ.Μ., με το οποίο αγοράστηκε το σύνολο του εξοπλισμού από το υποκατάστημα- εργοστάσιο της εκδότριας, στο της, το οποίο διέκοψε τις εργασίες του την 23/11/2017. Το εν λόγω τιμολόγιο, αξίας 1.400.000,00 ευρώ, δεν επιβαρύνθηκε με Φ.Π.Α. καθώς το σύνολο του αγορασθέντος εξοπλισμού επρόκειτο να εξαχθεί εκτός Ελλάδος. Ως προς τούτο, η μόνη υποχρέωση της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την από 08/03/2017 σύμβαση αγοραπωλησίας εξοπλισμού, ήταν να προσκομισθούν στην πωλήτρια επιχείρηση, εντός τριάντα (30) ημερών από την μεταφορά του εξοπλισμού εκτός Ελλάδος, τα σχετικά τελωνειακά έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι ο εξοπλισμός εξήχθη εκτός Ελλάδας και ως εκ τούτου δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α.. Στην περίπτωση που μετά το πέρας της όλης διαδικασίας, το οποίο σύμφωνα πάντα με την ανωτέρω μνημονευόμενη σύμβαση, ορίστηκε για την 31/08/2017, είτε δεν είχαν προσκομίσει τα σχετικά έγγραφα, είτε ο εξοπλισμός δεν είχε μεταφερθεί εκτός Ελλάδας, θα καταβάλλονταν άμεσα 24% Φ.Π.Α. στην αντίστοιχη αξία καθενός μέρους του εξοπλισμού. Καθόσον μέρος του ανωτέρω εξοπλισμού πωλήθηκε εντός Ελλάδος και συνεπώς η προσφεύγουσα κατέστη υπόχρεη απόδοσης φόρου, την 12/05/2017, κατόπιν ηλεκτρονικής αιτήσεως, χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα Α.Φ.Μ. στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1113/2013, ως επιχείρηση μη εγκατεστημένη στην Ελλάδα. Την 19/09/2017, εκδόθηκε στο βρετανικό ΑΦ.Μ. της εταιρείας (.....), το με αρ. Πιστωτικό Τιμολόγιο, αξίας 301.250,00 ευρώ, με εκδότη τη, Α.Φ.Μ., το οποίο ακύρωνε μερικώς το/2017 Τιμολόγιο, κατά το ανωτέρω ποσό. Την 19/09/2017, εκδόθηκε στο ελληνικό ΑΦ.Μ. της εταιρείας (.....), το με αρ. Τιμολόγιο, καθαρής αξίας 301.250,00 ευρώ, πλέον Φ.Π.Α. 24% (72.300,00€), με εκδότη τη, Α.Φ.Μ., και με περιγραφή: «ΠΩΛΗΣΗ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΠΟ 8 ΜΑΡΤΙΟΥ 2017 ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ, ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α», το οποίο αφορά την αγορά των εντός Ελλάδος πωληθέντων αγαθών.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ημερομηνία κατά την οποία δημιουργήθηκε η αξίωση για επιστροφή Φ.Π.Α. είναι η 09/03/2017 κατά την οποία διενεργήθηκε η πώληση των εμπορευμάτων στην προσφεύγουσα. Η ημερομηνία όμως αυτή, ήτοι η 09/03/2017, είναι προγενέστερη της έναρξης

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

εργασιών με ελληνικό Α.Φ.Μ., η οποία σύμφωνα με το άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. είναι απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

Επειδή συνεπώς η προσφεύγουσα δεν τήρησε τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1155/2018 περί εκπρόθεσμης υποβολής έναρξης εργασιών, με ημερομηνία έναρξης προγενέστερη αυτής κατά την οποία δημιουργήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης.

Συνεπώς ορθώς ο έλεγχος απέρριψε το υπ' αριθ./2018 αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 60.884,93 €, διαχειριστικής περιόδου 12/05/2017 – 31/12/2017.

ΔΕΔ 1317/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Από τον έλεγχο που διενήργησε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., στα βιβλία και στοιχεία της διαχ. Περιόδου 01/01/2012-31.12.2012 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε καταχωρήσει στα βιβλία της, στον Λογ.54.00.60.0013 ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ 13%, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που είχε λάβει από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για την οργάνωση καλλιτεχνικών παραστάσεων με συνολικό ποσόν Φ.Π.Α (εισροών) 1.877,20 € και στον Λογ.54.00.60.0023 ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ 23% Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που είχε λάβει από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ για την οργάνωση εκδηλώσεων με συνολικό ποσόν Φ.Π.Α (εισροών) 690,08 €, για τους μήνες από Μάιο έως και Οκτώβριο 2012, όπως αναλυτικά αναφέρονται τα ΤΠΥ στην έκθεση έλεγχου Φ.Π.Α.

Ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, αυτών των Τ.Π.Υ., ήτοι συνολικού ποσού μη εκπιπτόμενου Φ.Π.Α. 2.567,28 €, καθώς αφορούσαν δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας και οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως μη λειτουργικές για το σύστημα του ΦΠΑ και κατά συνέπεια ο ΦΠΑ που αναλογεί στις εισροές δεν εκπίπτει, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ.4 γ' του Ν..2859/2000.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α)..... β)

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 43 Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών

1. Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο.

2. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας.....

3. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την Παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

4. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους, στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.....

.....

Από τα ανωτέρω και όσον αφορά την ορθή φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς Φ.Π.Α. προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Σε περίπτωση που η παρείχε «πακέτο» υπηρεσιών προς τους συμμετέχοντες εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς του πρακτορείου ταξιδιών του άρθρου 43.

β) Οι μεμονωμένες παροχές προς τους συμμετέχοντες που τιμολογήθηκαν ξεχωριστά αντιμετωπίζονται φορολογικά ως αυτοτελείς πράξεις αναφορικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών και τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ. 2α, παρ. 8 και παρ. 8α, και συνεπώς για τις υπηρεσίες αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α..

Από τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) προκύπτει ότι ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. των εισροών του (δαπανών, αγορών και παγίων) από το Φ.Π.Α. των εκροών του κατά το μέρος που χρησιμοποιεί τις εισροές του για την πραγματοποίηση πράξεων φορολογητέων ή απαλλασσόμενων με δικαίωμα έκπτωσης.

Εν προκειμένω, από τις παραπάνω εισροές, πρέπει να διακρίνει ποιες σχετίζονται απόλυτα με τη δραστηριότητα τη οργάνωσης συνεδρίων και ποιες όχι. Για αυτές που συνδέονται απόλυτα με την παραπάνω δραστηριότητα και πραγματοποιούνται στα πλαίσια των επιδιωκόμενων σκοπών και υπό την προϋπόθεση ότι οι συγκεκριμένες υπηρεσίες που παρέχονται από την οργανώτρια επιχείρηση φορολογούνται στην Ελλάδα η εν λόγω επιχείρηση έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των σχετικών εισροών.

Σε κάθε περίπτωση η εξακρίβωση των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 953/2016 Φ.Π.Α. (Τμήμα Β΄) κρίθηκε :

«Επειδή, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ.2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης, πρέπει αφενός να είναι "υποκείμενος στον φόρο" κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει:

α) Την με αρ. πρωτ./2011 Δ.Ο.Υ. Χανίων, Κατάσταση συμφωνητικών (παρ.16 άρθρου 8

N.1882/90) μαζί με το από 17.08.2011 ξενόγλωσσο έγγραφο της

β) Την με αρ. πρωτ./2012 Δ.Ο.Υ. Χανίων, Κατάσταση συμφωνητικών (παρ.16 άρθρου 8 N.1882/90) μαζί με:

- Το από 01/07/2012 Ιδιωτικό συμφωνητικό(σύμβαση)που είχε συνάψει με την εταιρεία με την επωνυμία «» με ΑΦΜ

- Τα υπ.αρ...../2012, .../2012, .../2012, .../2012, .../2012 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με περιγραφή Καλλιτεχνική Παράσταση (.....) καθώς και το υπ.αρ...../2012 πιστωτικό τιμολόγιο με περιγραφή έκπτωση υπηρεσιών της εταιρείας με την επωνυμία «».

- Τα υπ.αρ...../2012, .../2012, .../2012, .../2012, .../2012, .../2012, Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών με αιτιολογία-περιγραφή την οργάνωση εκδηλώσεων, της ατομικής επιχείρησης ΑΦΜ

Επειδή, στα ανωτέρω προσκομισθέντα ΤΠΥ έκδοσης της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και της ατομικής επιχείρησης ΑΦΜ, αναφέρονται οι ημερομηνίες κατά τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι καλλιτεχνικές παραστάσεις-εκδηλώσεις στην έδρα της επιχείρησης κατά τον μήνα Μάιο έως και τον μήνα Σεπτέμβριο, οι οποίες ανέρχονται συνολικά στις εξήντα(60) εκδηλώσεις, είναι επαναλαμβανόμενες έχουν λάβει χώρα στην τουριστική περίοδο και πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι εκδηλώσεις αυτές συνδέονται απόλυτα με τη δραστηριότητα (ξενοδοχειακή και τουριστική εταιρεία) της προσφεύγουσας και έχουν πραγματοποιηθεί στα πλαίσια των επιδιωκόμενων από αυτήν σκοπών.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της.....

ΔΕΔ 1248/2019 ΑΘΗΝΑ

ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΖΙΝΟ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Στη φορολογία ΦΠΑ, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου προστιθέμενης αξίας, α) από δωρεάν διάθεση αγαθών (ποτών και φαγητών στο μπαρ & στο εστιατόριο) και β) από δωρεάν διαμονές πελατών στο ξενοδοχείο του καζίνο.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, ο ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), όπως ίσχυε, ορίζει στο άρθρο 8 παρ. 2 ότι: «2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων ..., β) η διάθεση τροφής και ποτών από εστιατόρια, ζαχαροπλαστεία, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση...», στο άρθρο 9 ότι «1. Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο: α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησής ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

στο άρθρο 30 παρ. 4 ότι: «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α)... γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,...», **στο άρθρο 9 ότι:** «Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο: α)... β) Παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, γ) Χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.», **στο άρθρο 19 ότι:** «2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: α)... β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτώσεις α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών, γ) για την παροχή υπηρεσιών, που προβλέπει η διάταξη της περίπτωσης γ' του άρθρου 9, για την ανταλλαγή αγαθών, καθώς και για κάθε περίπτωση που η αντιπαροχή δεν συνίσταται σε χρήμα, η κανονική αξία τους. Ως κανονική αξία θεωρείται το ποσό που θα έπρεπε, κάτω από κανονικές συνθήκες λειτουργίας της αγοράς, να καταβάλλει οποιοσδήποτε αγοραστής ή λήπτης για να επιτύχει την απόκτηση του αγαθού ή τη λήψη της υπηρεσίας από έναν ανεξάρτητο προμηθευτή η από πρόσωπο που παρέχει ανεξάρτητα τις υπηρεσίες αυτές στο εσωτερικό της χώρας... – το δεύτερο εδάφιο της περ. γ της παρ. 2 αντικαταστάθηκε, από 27.5.2009, από το άρθρο 21 παρ. 2 του ν. 3763/2009 (ΦΕΚ Α 80) (ενσωμάτωση Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και 2006/69/ΕΚ), ως εξής: «Ως "κανονική αξία" θεωρείται το συνολικό ποσό το οποίο αυτός που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά το χρόνο της εν λόγω παράδοσης ή παροχής σε ανεξάρτητο προμηθευτή αγαθού ή πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό της χώρας, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει το εν λόγω αγαθό ή την υπηρεσία...»

Περαιτέρω, σύμφωνα την απόφαση ΥΠΟΙΚ 1036058/1770/235/0014/ΠΟΛ.1091/6.4.1999 με ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με τη δωρεάν διάθεση οινοπνευματωδών ποτών ή άλλων ειδών σε πελάτες από το ΜΠΑΡ των ΚΑΖΙΝΟ, διευκρινίστηκαν τα εξής:

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας, σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας διευκρινίζουμε τα εξής: 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 9 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών η από υποκείμενο στο φόρο παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νόμου, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται, για τις προβλεπόμενες από τις περ. α' και β' του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

3. Από τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι για τις επιχειρήσεις ΚΑΖΙΝΟ που ακολουθούν την πρακτική της δωρεάν διάθεσης ποτών ή άλλων ειδών από το μπαρ σε πελάτες τους θεωρείται ότι παρέχουν υπηρεσίες κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει.

Κατά συνέπεια, για τις πιο πάνω αναφερόμενες υπηρεσίες εκδίδεται ειδικό στοιχείο ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών και ως φορολογητέα αξία, επί της οποίας υπολογίζεται ο ΦΠΑ, λαμβάνεται το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών. Δηλαδή, η αξία των υπηρεσιών αυτών, επί της οποίας θα υπολογισθεί ο ΦΠΑ, προσδιορίζεται με βάση το κόστος αυτών, το οποίο εξευρίσκεται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες της λογιστικής επιστήμης.

4. Από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας παύει να ισχύει κάθε προηγούμενη ερμηνεία που έρχεται σε αντίθεση με το περιεχόμενό της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου του, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις από 31-10-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις ,κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας (3ος και 4ος λόγος προσφυγής) για εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9 περ. γ' και 19§2 περ. γ' του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) σχετικά α) με τη φορολογητέα αξία της δωρεάν παροχής διανυκτερεύσεων προς πελάτες στο ξενοδοχείο και β) της δωρεάν παροχής προς τους πελάτες και στο προσωπικό της φαγητών και ποτών στους λειτουργούντες εντός των εγκαταστάσεων της χώρους εστίασεως, είναι απορριπτέοι και επομένως νόμιμα ο έλεγχος του καταλόγισε τα επίδικα ποσά. (σχετ. απόφαση/2017 Διοικητικού Εφετείου Αθηνών Τμήμα 4ο Τριμελές)

ΔΕΔ 7/2019 ΑΘΗΝΑ

Αρ.Πρ. 1038242/2342/550/0014 /14.04.06 έγγραφο της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./02-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01- 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 3.806,59 €, πλέον 3.403,86 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 7.210,45 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000) βάσει της υπ' αριθμ./02-06-2017 εντολής ελέγχου, που αναγράφονται στην από 02/07/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ..., σύμφωνα με τα οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν 2859/2000.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 περ. γ', δ' και ε' του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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

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

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Επειδή με το Αρ.Πρ. 1038242/2342/550/0014 /14.04.06 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ορίζεται ότι:

ΘΕΜΑ : Έκπτωση ποσοστού Φ.Π.Α. στις δαπάνες κινητής τηλεφωνίας μετά το ν.3427/2005. Σε απάντηση της επιστολής σας, με την οποία ρωτάτε, εάν η διάταξη του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος «ότι από το συνολικό ποσό που καταβάλλει η επιχείρηση, ποσοστό 50% αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα», ισχύει ανάλογα και στο Φ.Π.Α., σας πληροφορούμε τα εξής:

Με τις διατάξεις του ν.3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α), δεν επήλθε καμία μεταβολή στις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α., με τις οποίες ορίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Συνεπώς, όσον αφορά το Φ.Π.Α., με τον οποίο επιβαρύνονται οι λογαριασμοί κινητής τηλεφωνίας, για συσκευές που ανήκουν σε υποκείμενους στο φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησης, δεν τίθεται θέμα μείωσης του ποσοστού έκπτωσης, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων ορίζονται στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 02/07/2018 μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, ..., καθώς και από την επισυναπτόμενη σε αυτή κατάσταση λογιστικών διαφορών, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ:

1) Διαφορές ΦΠΑ από δαπάνες αυτοκινήτων.

α) Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, δαπάνες καυσίμων συνολικής αξίας 8.909,00 ευρώ που αφορούν το ιδιοκτησίας του Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας , 1.800 cc, χωρίς να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Κατά συνέπεια οι σχετικοί, με το ως άνω Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο, ισχυρισμοί του προσφεύγοντος αλυσιτελώς προβάλλονται.

β) Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, δαπάνη επισκευής – συντήρησης αυτοκινήτων (αρ. παρ. 472/10-12-2012) καθαρής αξίας 130,14 ευρώ πλέον ΦΠΑ 29,93 ευρώ.

Σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκε η ως άνω δαπάνη. Κατά συνέπεια ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο ο αναλογών ΦΠΑ.

2) Διαφορές ΦΠΑ από δαπάνες κινητής τηλεφωνίας.

Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ύψους 4.279,72 ευρώ, που αφορούν τα με αριθμούς, ..., ...και κινητά τηλέφωνα, και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 984,30 ευρώ. Ο έλεγχος περιόρισε το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και καταλόγισε ποσό 492,15 ευρώ (984,30 Χ2/4).

Σύμφωνα με Αρ.Πρ. 1038242/2342/550/0014 /14.04.06 έγγραφο της Γενικής Δ/νσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, **ορθώς ο προσφεύγων εξέπεσε ΦΠΑ ύψους 984,30 ευρώ και κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί του, βάσιμα προβάλλονται.**

3) Διαφορές ΦΠΑ από λοιπές δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Ο έλεγχος απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για δαπάνες που αφορούσαν μελέτες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, υδραυλικών εγκαταστάσεων και κλιματισμού καθώς και λοιπά προσωπικά έξοδα συνολικού ποσού 3.284,51 ευρώ.

Από το έντυπο Ε 2 (αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2013 – Εισοδήματα από 1/1-31/12/2012) που υπεβλήθη με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος από τον, ΑΦΜ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε μισθώσει επαγγελματική στέγη επί της οδού, επιφάνειας 35,83 τ.μ. ιδιοκτησίας του ιδίου κατά ποσοστό 50%, και της, ΑΦΜ κατά το υπόλοιπο 50%, με διάρκεια ενοικίασης από 01/01- 30/09/2012, ήτοι εννέα (9) μήνες. Από 01/10-31/12/2012 το εν λόγω ακίνητο δηλώνεται από τους ιδιοκτήτες του ως κενό.

Επιπλέον ο προσφύγων δήλωσε διακοπή της δραστηριότητάς του με ημερομηνία διακοπής την 31/01/2013.

Τα υπ'αριθμ. 3/14-12-2012, 4/17-12-2012 και 6/31-12-2012, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της επιχείρησης '....., καθαρής αξίας εκάστου 4.000,00 ευρώ και αναλογούντος ΦΠΑ εκάστου 920,00 ευρώ, αφορούν μελέτες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, υδραυλικών εγκαταστάσεων και κλιματισμού αντίστοιχα, χωρίς να αναφέρεται το ακίνητο για το οποίο αυτές διενεργήθηκαν. Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ επί των ως άνω τιμολογίων, δεδομένου ότι από 01/10-31/12/2012 η επαγγελματική στέγη του προσφεύγοντος, δηλώνεται από τους ιδιοκτήτες της ως κενή.

Από τα λοιπά προσκομιζόμενα την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παραστατικά **προκύπτει ότι αφορούν δαπάνες ένδυσης, γευμάτων, αγορές διακοσμητικών ειδών, ειδών μπάνιου και κουζίνας κ.λ.π., για τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.**

ΔΕΔ 4233/2018 ΑΘΗΝΑ

ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

α)Με την υπ' αρ υπ' αρ./27-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/08/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 41.166,80 €.

Η προσφεύγουσα είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με αρ. πρωτ./19-10-2016 για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/08/2016 προσκομίζοντας πρωτότυπα παραστατικά. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 8.333,14 €, το ΦΠΑ των οποίων ανέρχεται σε 1.999,95 €, και προς τούτο επέστρεψε στην προσφεύγουσα το ποσό ΦΠΑ των 41.166,80 € αντί του ποσού των 43.166,75 € που ζητήθηκε με την αίτηση.

β)Με την υπ' αρ υπ' αρ./27-03-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-30/11/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προσδιορίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 19.674,42 €.

Η προσφεύγουσα είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. την αίτηση επιστροφής ΦΠΑ με αρ. πρωτ./29-12-2016 για τη φορολογική περίοδο 01/09/2016-30/11/2016 προσκομίζοντας πρωτότυπα παραστατικά. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες ύψους 19.911,81 €, ο ΦΠΑ των οποίων ανέρχεται σε 4.778,85 €, και προς τούτο επέστρεψε στην προσφεύγουσα το ποσό ΦΠΑ των 19.674,42 € αντί του ποσού των 24.453,27 € που ζητήθηκε με την αίτηση.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. μετά από μερικό επιτόπιο έλεγχο, συνεπεία των ως άνω αιτήσεων για την επιστροφή πιστωτικών υπολοίπων ΦΠΑ, αποφάσισε : α)την επιστροφή ποσού 41.166,80 € και την μη επιστροφή ποσού 1.999,95 € για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/08/2016, με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν δεν εξυπηρετούν τον σκοπό της προσφεύγουσας, που είναι έκδοση λογισμικού εργαλείων ανάπτυξης και ότι η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι γενική όσον αφορά την εταιρεία και β)την επιστροφή ποσού 19.674,42 € και την μη επιστροφή ποσού 4.778,85 €, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2016-31/08/2016 με την αιτιολογία ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν δεν εξυπηρετούν τον σκοπό της προσφεύγουσας που είναι έκδοση λογισμικού εργαλείων ανάπτυξης, ότι οι παροχές υπηρεσιών της προσφεύγουσας απευθύνονται στο σύνολο τους στην μητρική της εταιρεία και ότι η περιγραφή της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι γενική όσον αφορά την εταιρεία, χωρίς να προσδιορίζεται με ακρίβεια τι ακριβώς έχει επιμεληθεί αυτή προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

.....

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

.....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά....»

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες μίσθωσης αυτοκινήτων για μετακίνηση του προσωπικού ή των εκπροσώπων της επιχείρησης, επομένως ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από έλεγχο προς έκπτωση οι σχετικές δαπάνες.

Επειδή αναφορικά με τα έξοδα συνεδρίου που πραγματοποιήθηκε από , σύμφωνα με την από 14/05/2018 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., τις εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ καθώς και από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου, δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά που να αποδεικνύουν ότι τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν τον σκοπό της προσφεύγουσας, όπως πχ οι συμμετέχοντες, η ιδιότητα του καθενός, ο σκοπός που εξυπηρετούσε το συνέδριο. Το μόνο που προσκομίστηκε στον έλεγχο ήταν το πρόγραμμα του συνεδρίου στο οποίο φαίνεται ότι στα έξοδα συνεδρίου εμπεριέχονται και τιμολόγια που αφορούν μετακινήσεις συνέδρων, παροχή γευμάτων κ.α.. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες δεξιώσεων, φιλοξενίας, τροφής, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ως εκ τούτου ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από έλεγχο προς έκπτωση οι σχετικές δαπάνες.

Επειδή όσον αφορά τις δαπάνες των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας, οι απόψεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία 27 & 28/03/2018 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ αλλά και στην από 14/05/2018 έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές. Ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες που αφορούν τιμολόγια έκδοσης της εταιρείας

ΔΕΔ 653/2018 ΑΘΗΝΑ

Μη έκπτωση ΦΠΑ δαπανών καυσίμων κίνησης μισθωμένων ιδιωτικών επιβατικών αυτοκινήτων, από το φόρο εκρών, ανεξάρτητα από τη χρήση αυτών

ΕΛΕΓΧΟΣ

1)Με την υπ'αριθμ. /14-07-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, Φ.Π.Α. ποσού 3.403,31 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 4.083,98 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 7.487,29 ευρώ.

2)Με την υπ'αριθμ. /14-07-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, Φ.Π.Α. ποσού 5.526,04 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 6.631,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 12.157,29 ευρώ.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της 13/07/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, ...

Συγκεκριμένα μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρήσει στα βιβλία της δαπάνες που αφορούν την μίσθωση τριών ΕΙΧ αυτοκινήτων και συγκεκριμένα των με αριθμ.κυκλοφ. ΙΚΝ....., ΙΚΝ ΚΑΙ ΙΚΝ....., καθώς και δαπάνες κίνησης αυτών (βενζίνη, διόδια) και εξέπεσε το σύνολο του ΦΠΑ των δαπανών αυτών ενώ δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του ν.2859/2000.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται:

« Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, 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. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρήσει στα βιβλία της δαπάνες που αφορούν την μίσθωση τριών ΕΙΧ αυτοκινήτων και συγκεκριμένα των με αριθμ.κυκλοφ. ΙΚΝ....., ΙΚΝ ΚΑΙ ΙΚΝ....., καθώς και δαπάνες κίνησης αυτών (βενζίνη, διόδια) και συγκεκριμένα :

α)για τη χρήση 2011 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 14.982,97 ευρώ με ΦΠΑ αυτών 3.403,31 ευρώ και

β)για την χρήση 2012 δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 21.497,09 με ΦΠΑ αυτών 4.944,32 ευρώ.

Το ποσό του ΦΠΑ των δαπανών αυτών, η προσφεύγουσα εταιρεία το εξέπεσε ενώ δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.4 του ν.2859/2000.

Επειδή σύμφωνα με το από 22/09/2008 συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της εταιρείας ΑΥΤΟΗΕΛΛΑΣ ΑΤΕΕ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει μισθώσει τα υπ'αριθμ. ΙΚΝ....., ΙΚΝ....., ΙΚΝ επιβατικά αυτοκίνητα. Από τα περιγραφικά στοιχεία των αυτοκινήτων καθώς και από το σύστημα οχημάτων-TAXIS προκύπτει ότι η άδεια αυτών αφορά σε οχήματα ιδιωτικής και όχι δημοσίας χρήσης. Το γεγονός ότι χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία για τους επαγγελματικούς της σκοπούς δεν σημαίνει ότι τα συγκεκριμένα οχήματα δεν είναι ιδιωτικής χρήσεως, ως εκ τούτου ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έκπτωσης του ΦΠΑ βασιζόμενος στην επαγγελματική και μη ιδιωτική χρήση των οχημάτων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΔΕΔ 1675/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τις υπ' αριθ. :

1)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ΦΠΑ ποσού 2.374,70€, πλέον πρόσθετος φόρος 2.227,47€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 4.602,17€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν 2859/2000 περί ΦΠΑ βάσει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου, που αναγράφονται στην από 12/12/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ Ν 2859/2000, της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.
....., σύμφωνα με τα οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ δαπανών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν 2859/2000.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το υπ' αριθμ./2012 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο εκδόσεως με ΑΦΜ
....., **συνολικής καθαρής αξίας 4.350,80 Ευρώ**, πλέον ΦΠΑ ποσού 1.000,68 ευρώ για αγορές ειδών καθαρισμού (απορρυπαντικά, σάκους απορριμμάτων, σφουγγαρίστρες κλπ).

Κατά συνέπεια ορθώς εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ του ως άνω τιμολογίου, δεδομένου ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν εντάσσονται στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Ο έλεγχος είχε κρίνει ότι οι δαπάνες ποσού 4.350,80 ευρώ δεν εκπίπτουν. Όμως η ΔΕΔ αποφάσισε:

Επειδή από την από 12/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι ο έλεγχος απέρριψε από το λογαριασμό Έξοδα διαφόρων τρίτων ποσό 4.350,80 Ευρώ, με την αιτιολογία ότι από τα δικαιολογητικά που τηρήθηκαν, την εξόφληση του τιμολογίου τα αγορασθέντα από την επιχείρηση αγαθά, δεν μπορεί να ελεγχθεί εάν οι δαπάνες αυτές συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της ελεγχόμενης και είναι παραγωγικές και ως εκ τούτου βάσει των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν 2238/94 και της νομολογίας του ΣτΕ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ολόκληρο το ποσό.

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της το υπ' αριθμ. /2012 Δελτίο Αποστολής Τιμολόγιο εκδόσεως με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 4.350,80 Ευρώ, το οποίο αφορά σε είδη καθαρισμού (απορρυπαντικά, σάκους απορριμμάτων, σφουγγαρίστρες κλπ).

Κατά συνέπεια βάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας οι δαπάνες αυτές είναι παραγωγικές και συμβάλλουν στην προώθηση των εργασιών της επιχείρησης, **δεδομένου ότι το αντικείμενό της, είναι οι καθαρισμοί.**

ΔΕΔ 456/2019 ΑΘΗΝΑ

Μη εκπιπτόμενος ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 128,17 ΕΥΡΩ (από 10.673,31 ΕΥΡΩ σε 10.545,14 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα **είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 128,17 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που αφορούσαν διανυκτέρευση**, κατά παράβαση του άρθρου 30, παρ. 4 του Ν.2859/2000.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους 667,34 ΕΥΡΩ [348,28 (διαφορά φόρου) + 174,14 (πρόστιμο του αρ. 58Α του Ν.4174/2013) + 144,92 (πρόστιμο του αρ. 53 του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στη μείωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρεται από την προηγούμενη χρήση κατά 128,17 ΕΥΡΩ (από 10.673,31 ΕΥΡΩ σε 10.545,14 ΕΥΡΩ) και στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα **είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 220,11 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν στο όνομα με Α.Φ.Μ. και όχι στο όνομα της προσφεύγουσας επιχείρησης.**

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους 6.011,12 ΕΥΡΩ [4.007,41 (διαφορά φόρου) + 2.003,71 (πρόστιμο του αρ. 58Α του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα **είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 388,70 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που είχαν ανεπαρκή αιτιολογία και υπήρχε αδυναμία ελέγχου αυτών και Φ.Π.Α. ύψους 3.540,29 ΕΥΡΩ, φορολογικών στοιχείων που δεν είχαν εκδοθεί σύννομα** κατά παράβαση της ΠΟΛ.1161/2013, του άρθρου 9 του Ν.4308/2014, του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4174/2013 και του άρθρου 32 του Ν.2859/2000. Επιπρόσθετα, καταλογίστηκε Φ.Π.Α. ύψους 91,76 ΕΥΡΩ ποσό που δεν είχε καταχωρηθεί ως Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών στην με αριθμό περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4ου τριμήνου του 2015.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 743,05 ΕΥΡΩ (από 15.850,33 ΕΥΡΩ σε 15.107,28 ΕΥΡΩ) και καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους 206,31 ΕΥΡΩ [137,54 (διαφορά φόρου) + 68,77 (πρόστιμο του αρ. 58Α του

N.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε εκπέσει Φ.Π.Α. ύψους 796,00 ΕΥΡΩ, **φορολογικών στοιχείων που είχαν ανεπαρκή αιτιολογία και υπήρχε αδυναμία ελέγχου αυτών και Φ.Π.Α. ύψους 71,05 ΕΥΡΩ που αφορά φορολογικό στοιχείο αγοράς κινητού τηλεφώνου που ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δε χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, στο Ν.2859/2000 («Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ΦΕΚ 248 Α΄), με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι ισχύουσες κατά τον κρίσιμο χρόνο διατάξεις του Ν.1642/1986 (ΦΕΚ 125 Α΄), ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:.....

Επειδή, κατά το γενικό κανόνα της παρ. 1 του άρθρου 30 ν. 2859/2000 η έκπτωση του φόρου παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:.....

Επειδή, σε κάθε μία από τις προσβαλλόμενες πράξεις υπάρχει επαρκής αιτιολογία που οδήγησε τον έλεγχο να θεωρήσει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. ορισμένων φορολογικών στοιχείων αγορών / δαπανών. Πιο συγκεκριμένα:

Α) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012, ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει το Φ.Π.Α., συνολικής αξίας 128,17 ΕΥΡΩ, των Τ.Π.Υ./2012 και/2012 εκδόσεως – Α.Φ.Μ., **με αιτιολογία «ΔΙΑΝΥΚΤΕΡΕΥΣΗ» διότι σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 4, περ. γ΄ του Ν.2859/2000, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά.**

Β) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013 ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 220,12 ΕΥΡΩ, των Τ.Δ.Α., Τ.Π.Υ., Τ.Π.Υ. εκδόσεως – Α.Φ.Μ. και του Τ.Π.Υ. εκδότριας – Α.Φ.Μ., **διότι όλα τα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί στον «πελάτη» – Α.Φ.Μ., συνεπώς τα φορολογικά αυτά στοιχεία δε δύνανται να καταχωρηθούν στα βιβλία της εταιρίας και η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων διότι δεν κατείχε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, στο όνομα της, από το οποίο να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτήν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, όπως ορίζει το άρθρο 32, παρ. 1 περ. β΄ του Ν.2859/2000.**

Γ) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015 ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει α) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 388,70 ΕΥΡΩ, των Τ.Π.Υ., ..., ..., ... και εκδόσεως - Α.Φ.Μ., **διότι όλα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είχαν ανεπαρκή αιτιολογία (Συντήρηση / Ηλεκτρολογικές Εργασίες) με αποτέλεσμα ο έλεγχος να αδυνατεί να διαπιστώσει επακριβώς το είδος των υπηρεσιών που λήφθηκαν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία και ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, όπως ορίζει το άρθρο 30 παρ. 1, του Ν.2859/2000 και β) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 3.540,29 ΕΥΡΩ, των Τ.Δ.Α. για την πώληση καυσίμων, ... και, εκδόσεως - Α.Φ.Μ., διότι στα υπό εξέταση Τ.Π.Υ. αξίας έκαστου άνω των 30,000 ΕΥΡΩ, **δεν αναγραφόταν «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου» και δεν ήταν επισυναπτόμενες οι απαιτούμενες εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδων, κατά παράβαση των οριζόμενων στην ΠΟΛ.1161/2013 (Οδηγίες****

για την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων) και των διατάξεων του άρθρου 9, παρ. 1, περ. στ', του Ν.4308/2014 και επιπρόσθετα η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο μόνο φωτοαντίγραφα αποδείξεων πώλησης καυσίμων από την εκδίδουσα επιχείρηση οι οποίες δεν μπορούσαν να συνδεθούν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία, συνεπώς η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να εκπέσει τον αναγραφόμενο Φ.Π.Α των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων όπως ορίζει το άρθρο 32, παρ. 1 περ. β' του Ν.2859/2000, διότι δεν κατείχε τις αποδείξεις πώλησης καυσίμων οι οποίες είναι το απαραίτητο αποδεικτικό στοιχείο σε περίπτωση πώλησης καυσίμων και από τις οποίες αποδεικνύονται οι αγορές αυτών.

Δ) Στη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 ο έλεγχος έκρινε ορθώς ότι η προσφεύγουσα δεν μπορούσε να εκπέσει α) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 796,20 ΕΥΡΩ, των Τ.Π.Υ., ..., και, εκδόσεως - Α.Φ.Μ. και Τ.Π.Υ. ... εκδόσεως - Α.Φ.Μ. διότι όλα παραπάνω φορολογικά στοιχεία είχαν ανεπαρκή αιτιολογία (Ηλεκτρολογικές Εργασίες / Εργασίες Συντήρησης / Επισκευή Μηχανής) με αποτέλεσμα ο έλεγχος να αδυνατεί να διαπιστώσει επακριβώς το είδος των υπηρεσιών που λήφθηκαν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία και ότι οι υπηρεσίες αυτές χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, όπως ορίζει το άρθρο 30 παρ. 1, του Ν.2859/2000, β) το Φ.Π.Α. συνολικής αξίας 71,50 ΕΥΡΩ, του ΤΙΜ., εκδόσεως - Α.Φ.Μ., διότι ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το κινητό που αγοράστηκε με το υπό εξέταση φορολογικό στοιχείο δεν αγοράστηκε προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για πράξεις που υπάγονται στο φόρο (πωλήσεις), διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, όπως ορίζει το άρθρο 30 παρ. 1, του Ν.2859/2000, καθώς δεν υπάρχουν καταχωρημένοι λογαριασμοί κινητών στην επωνυμία της προσφεύγουσας.

.....

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη

ΔΕΔ 674/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με βάση τις υπ' αριθ./....../...../2017 και/....../...../2018 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος Φ.Π.Α. για τις χρήσεις 2013, 2014, 2015 και 2016, από τη διενέργεια του οποίου προέκυψαν τα κατωτέρω:

Η προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται μεταξύ των άλλων και στην παροχή υπηρεσιών μίσθωσης αυτοκινήτων, συνήψε από το έτος 2011 Σύμβαση Δικαιόχρησης (franchising), με την αλλοδαπή Γαλλική εταιρεία μίσθωσης αυτοκινήτων «.....», δυνάμει της οποίας ανέλαβε την μίσθωση οχημάτων με το σήμα «.....». Η σύμβαση ορίσθηκε πενταετής, αρχόμενης από την 1η Απριλίου 2011 έως την 31η Μαρτίου 2016 μετά δε από παράτασή της, ισχύει μέχρι σήμερα.

Περαιτέρω, από το περιεχόμενο της σύμβασης, προκύπτει μεταξύ των άλλων ότι:

Η προσφεύγουσα συνεργάζεται με καταστήματα του δικτύου που έχει αναπτύξει σε παγκόσμιο επίπεδο η ως άνω αλλοδαπή εταιρεία, και έχει υποχρέωση να εξυπηρετεί κατά προτεραιότητα το δίκτυο και τις κρατήσεις που γίνονται μέσω σχετικού συστήματος που έχει αναπτύξει, υποχρεούται δε, να έχει στη διάθεση του ομίλου συγκεκριμένο αριθμό αυτοκινήτων, προκειμένου να μπορεί να καλύψει τις ανάγκες των πελατών που επιθυμούν να μισθώσουν ΕΙΧ. Συγκεκριμένα, οι πελάτες που επιθυμούν να μισθώσουν ένα όχημα, απευθύνονται μέσω Internet είτε σε κάποιον πράκτορα, είτε σε κατάστημα του ομίλου όπου κατοικούν, προκειμένου να μισθώσουν όχημα στη χώρα που επιθυμούν, εφόσον ο όμιλος έχει κατάστημα ή συνεργασία στη χώρα αυτή. Στην περίπτωση που ο πελάτης επιθυμεί την μίσθωση οχήματος στην Ελλάδα η προσφεύγουσα τιμολογεί τον πράκτορα ή την εταιρεία του ομίλου που έχει μεσολαβήσει για τη μίσθωση και εισπράττει το αντίτιμο της μίσθωσης, που ο πελάτης έχει ήδη προεξοφλήσει κατά την κράτηση, ενώ ο πράκτορας – μεσάζων, αμείβεται για τη μεσιτεία του, η οποία υπολογίζεται ως ποσοστό του συνολικού αντιτίμου της μίσθωσης. Η διαχείριση των τιμολογήσεων, γίνεται κεντρικά από τον όμιλο, ενημερώνοντας τα μέλη του για την εισπραξη των αμοιβών της μίσθωσης, μεσιτείας κλπ. Επιπλέον, ο όμιλος έχει καθορίσει ρητά τον τρόπο τιμολόγησης κάθε μέλους, και παρέχει σ' αυτά πρότυπα τιμολογίων, προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφος και τυποποιημένος τρόπος τιμολόγησης μεταξύ των μελών του.

Η προσφεύγουσα, για τη βραχυχρόνια μίσθωση ΕΙΧ αυτοκινήτων στην Ελλάδα, εκδίδει προς την εταιρεία του ομίλου ή τον πράκτορα τιμολόγιο, ως καθαρή αξία αυτού αναγράφει την αξία της μίσθωσης, μετά δε την προσθήκη ΦΠΑ 23% ή 24%, προκύπτει η συνολική αξία του τιμολογίου, από την οποία αφαιρεί την αξία της μεσιτείας και το υπόλοιπο αποτελεί το πληρωτέο ποσό που εισπράττει τελικά η προσφεύγουσα.

Ενώ όμως στα εκδοθέντα τιμολόγια η προσφεύγουσα, αναγράφει διακεκριμένα το ποσό του ΦΠΑ με ποσοστό 23% ή 24% το οποίο εισπράττει από τον πελάτη, καταχωρούσε αυτά στα βιβλία της στο λογ/μό «..... Ενοίκια μεταφορικών μέσων χονδρικής 0%» με τη συνολική αξία εκάστου τιμολογίου (χωρίς να διαχωρίζει και να καταχωρεί διακεκριμένα την καθαρή αξία και το ΦΠΑ εκρών αυτού).

Πέραν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω συναλλαγές, αφορούν τη βραχυχρόνια μίσθωση αυτοκινήτων που μισθώνονται στην Ελλάδα, για τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§12 του ν. 2859/2000, τόπος παροχής υπηρεσιών είναι η Ελλάδα.

Κατόπιν αυτών, από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών εκδόθηκαν οι κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ:.....

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Α' 248), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 2 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, [...]»

Στο άρθρο 35 ότι: 1) Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ..., β) ..., γ) ... δ) ..., ε) ..., στ) ..., ζ) ..., η) ..., θ) ..., ι) οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, το οποίο αναγράφει τον φόρο στα τιμολόγια που εκδίδει ή σε άλλα ισοδύναμα με αυτά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με την υπάρχουσα νομολογία (ΣτΕ 773/2016) "Η αληθής έννοια των ως άνω διατάξεων είναι ότι, οποιοδήποτε πρόσωπο χρεώνει φόρο σε φορολογικό στοιχείο που εκδίδει, έστω και αν ο φόρος αυτός είναι μεγαλύτερες του προβλεπομένου, υποχρεούται στην απόδοση του φόρου αυτού στο Δημόσιο.....

Εφόσον ο ανωτέρω φόρος ανεγράφη στο εκδοθέν από την αναιρεσίβλητη εταιρεία, τιμολόγιο και απεδόθη στο Δημόσιο, ανεξάρτητα από τον αν τον είχε εισπράξει, ή όχι, η τελευταία από τον αντισυμβαλλόμενο της (εκμισθώτρια), δεν ήταν επιστρεπτέος, ως αχρεωστήτως καταβληθείς, δεδομένου μάλιστα ότι, η εταιρεία αυτή (αναιρεσίβλητη) δεν ισχυρίστηκε ότι, στην προκειμένη περίπτωση είχε εξαλειφθεί πλήρως και εγκαίρως ο κίνδυνος απώλειας για το Δημόσιο φορολογικών εσόδων, είτε διότι, επί παραδείγματι είχε ειδοποιήσει εγκαίρως την αρμόδια για τον παραλήπτη του ενδίκου τιμολογίου φορολογική αρχή, είτε διότι, είχε αποκτήσει και καταστρέψει το ανωτέρω τιμολόγιο, πριν αυτό χρησιμοποιηθεί από το λήπτη του (ΣτΕ 4013/2005)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα στα εκδιδόμενα εκ μέρους της φορολογικά στοιχεία ανέγραφε διακεκριμένα το ποσό του ΦΠΑ με ποσοστό 23% ή 24%, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35§1 περίπτ. ι' του ν. 2859/2000 και της σχετικής νομολογίας (ΣτΕ ΣτΕ 773/2016, ΣτΕ 362/2009, ΣτΕ 4013/2005), είχε υποχρέωση απόδοσης αυτού στο Δημόσιο.

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 14 του ν. 2859/2000 (Α' 248), όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 20§1 του ν. 4141/2013 (Α' 81) και ισχύει από 01/01/2013 ορίζεται ότι:

«1) Ορισμοί. Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: [...] ε) Για την εφαρμογή της παραγράφου 12, ως «βραχυχρόνια μίσθωση» νοείται η συνεχής κατοχή ή χρήση μεταφορικού μέσου για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις τριάντα ημέρες, ενώ, όσον αφορά τα πλωτά μέσα, η συνεχής κατοχή ή χρήση για διάστημα που δεν υπερβαίνει τις ενενήντα ημέρες. [...] 12) Μίσθωση μεταφορικών μέσων ι) Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον το μεταφορικό μέσο τίθεται πράγματι στη διάθεση του πελάτη εκτός του εσωτερικού της χώρας. ii. Ο τόπος μίσθωσης, εκτός από τη βραχυχρόνια μίσθωση, μεταφορικού μέσου σε μη υποκείμενο στο φόρο: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στο φόρο λήπτης είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο μη υποκείμενος στο φόρο λήπτης δεν είναι εγκατεστημένος ή δεν έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο από τους ισχυρισμούς της, προβάλλει ότι η σύμβαση με την Γαλλική εταιρεία «.....», μπορεί να θεωρηθεί μακροχρόνια, διότι σε περίπτωση

διαδοχικών συμβάσεων ή σε περίπτωση παράτασης της ίδιας σύμβασης, η διάρκεια που πρέπει να λαμβάνεται υπόψη είναι η διάρκεια της συνεχούς κατοχής ή χρήσης του μεταφορικού μέσου, πλην όμως, ο εν λόγω ισχυρισμός, δεν προκύπτει ούτε από το περιεχόμενο της σύμβασης, ούτε από τον τρόπο έκδοσης των τιμολογίων (στα οποία χρεώνει διακεκριμένα ΦΠΑ) και επομένως θεωρεί η ίδια τις επίμαχες μισθώσεις ως βραχυχρόνιες.

Περαιτέρω, επί του δεύτερου ισχυρισμού της προβάλλει ότι, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι εκροές που αφορούσαν παροχή υπηρεσιών με διάρκεια μίσθωσης κάτω των τριάντα ημερών αποτελούν πράγματι βραχυχρόνια μίσθωση οχημάτων, κατά το άρθρο 14§12 περ. ια' του ν. 2859/2000, για την οποία οφείλεται ΦΠΑ στην Ελλάδα, πλημμελώς για τον υπολογισμό του ύψους των φορολογητέων εκροών η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη το σύνολο των τιμολογίων στον λογαριασμό «..... – Ενοίκια μεταφορικών μέσων χονδρικής 0%» του ισοζυγίου, καθόσον κατά τον δειγματοληπτικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ποσοστό 10,34% των καταχωρημένων τιμολογίων (ήτοι 3 σε δείγμα 29) αφορούσαν πράγματι παροχή υπηρεσιών με διάρκεια μίσθωσης άνω των τριάντα ημερών, πλην όμως, η ίδια η προσφεύγουσα θεωρεί όλες τις επίμαχες μισθώσεις ως βραχυχρόνιες, δεδομένου ότι στα εκδοθέντα τιμολόγια χρεώνει διακεκριμένα και εισπράττει από τον πελάτη ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη

ΔΕΔ 286/2020 ΑΘΗΝΑ

Αδυναμία επαλήθευσης εξαγωγών/ενδοκοινοτικών παραδόσεων

ΕΛΕΓΧΟΣ

Το από 29-01-2020 πόρισμα ελέγχου της Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ από το οποίο προκύπτει ότι: « Μετά τον έλεγχο των στοιχείων που προσκομίστηκαν με την ενδικοφανή προσφυγή και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν τα παρακάτω :

α) ο έλεγχος δεν μπορεί να επαληθεύσει την πραγματοποίηση των εξαγωγών που δηλώνει η ελεγχόμενη στα έτη 2017 και 2018 εφόσον δεν προσκομίστηκαν οι εκτυπώσεις του μηνύματος «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» που αποδεικνύει την ολοκλήρωση της κάθε μίας εξαγωγής, την οποία υποχρεούται να τηρεί στο αρχείο του ο εξαγωγέας, σύμφωνα με την/2014 και την Δ19Α 5013811ΕΞ03-06-2014 ΕΔΥΟ," ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε. Η ελεγχόμενη στα συνημμένα των Τιμολογίων έντυπα « ΕΔΕ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ» αναγράφει τον αριθμό: και όχι το ελληνικό ΑΦΜ συνεπώς δεν καθίσταται δυνατή η επαλήθευση των εξαγωγών από το σύστημα icisnet.

Ο παρών έλεγχος λόγω του περιορισμένου χρονικού ορίου της παρούσας εντολής δεν μπορούσε να αποστείλει έγγραφο ερώτημα και να αναμείνει απάντηση από την αρμόδια Υπηρεσία , ήτοι την Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (ΔΗΛΕΔ) - Τμήμα Γ' /Τελωνειακών Εφαρμογών

β) λόγω όλων των άλλων παραλείψεων που αναλυτικά εκτέθηκαν παραπάνω (π.χ. ακύρωση με πιστωτικά τιμολόγια των ενδοκ. παραδόσεων στο έτος 2017 και μη επανέκδοση τους, μη προσκόμιση συνημμένων του DEBIT NOTE, ο "έλεγχος δεν μπορεί να επαληθεύσει τις εν λόγω συναλλαγές. .

Για τη διαφορά δε στις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σε σχέση με τα ληφθέντα Τιμολόγια επισημαίνεται ότι ο έλεγχος δεν μπορεί να προχωρήσει στην έκδοση προστίμων ή και γενικότερα πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού λόγω του ότι αυτά ανάγονται σε προγενέστερες της παρούσας εντολής φορολογικές περιόδους.

Για τους ανωτέρω λόγους αδυναμίας διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων σε όσες περιπτώσεις αναγράφηκαν παραπάνω ο έλεγχος κρίνει ότι το αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους ποσού 1.691.687,73 ευρώ δεν μπορεί να ικανοποιηθεί. »

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1171/25.06.14 «Διευκρινήσεις σχετικά με τη δυνατότητα υποβολής διασάφησης εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος της Ε.Ε από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα στην Ελλάδα - Δικαιολογητικά απαλλαγής ΦΠΑ κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή »·ορίζονται τα κάτωθι:

Α. Με τη θέση σε παραγωγική λειτουργία του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS -Export Control System) στο Ολοκληρωμένο Πληροφορικό Σύστημα Τελωνείων ICISnet, οι διατυπώσεις εξαγωγής, από 02.04.2012, πραγματοποιούνται ηλεκτρονικά και η επικοινωνία μεταξύ των τελωνειακών αρχών (Τελωνείο Εξαγωγής και Τελωνείο Εξόδου) και των οικονομικών φορέων πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής ηλεκτρονικών μηνυμάτων για όλες τις φάσεις επιτήρησης του καθεστώτος της εξαγωγής.

Η διασάφηση εξαγωγής υποβάλλεται στο τελωνείο εξαγωγής που είναι αρμόδιο για την εποπτεία του τόπου όπου είναι εγκατεστημένος ο εξαγωγέας ή όπου τα εμπορεύματα συσκευάζονται ή φορτώνονται για την εξαγωγή.

Η βεβαίωση και η φυσική επιτήρηση του εμπορεύματος που εγκαταλείπει το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. διενεργείται από το τελωνείο εξόδου που είναι το τελωνείο στο οποίο προσκομίζονται τα εμπορεύματα πριν εξέλθουν από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε (είτε στη χώρα μας είτε σε άλλο Κράτος Μέλος).

Με την καθιέρωση της διαδικασίας υποβολής της διασάφησης εξαγωγής ηλεκτρονικά επήλθε αλλαγή στον τρόπο επιβεβαίωσης της εξόδου των εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος και ως εκ τούτου στο δικαιολογητικό απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός του τελωνειακού εδάφους της Ε.Ε. .

Συγκεκριμένα, το αντίτυπο 3 του ΕΔΕ εξαγωγής αντικαταστάθηκε με την εκτύπωση του μηνύματος ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής», με το οποίο ενημερώνεται ο εξαγωγέας ότι έχει ολοκληρωθεί η εξαγωγή του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της Δ19Α 5013811ΕΞΕΔΥΟ « Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο ICISnet - Αντικατάσταση της αριθ. Δ19Α 5012006 ΕΞ2012/12-3-12 ΔΥΟ, «Οδηγίες για την εφαρμογή του Συστήματος Ελέγχου Εξαγωγών (ECS) στο πλαίσιο της παραγωγικής λειτουργίας του υποσυστήματος Εξαγωγών του Ολοκληρωμένου Πληροφορικού Συστήματος Τελωνείων - ICISnet», καταργήθηκε η θεώρηση από τα τελωνεία της εκτύπωσης του μηνύματος ΙΕ599 η οποία είχε καθιερωθεί με την προγενέστερη όμοιά της. Ως εκ τούτου, η εν λόγω εκτύπωση τηρείται στο αρχείο του εξαγωγέα ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε με τα λοιπά προβλεπόμενα από τις κείμενες διατάξεις στοιχεία που δικαιολογούν την έκδοση του τιμολογίου με απαλλαγή από ΦΠΑ.

Β. Στα πλαίσια της απλούστευσης των τελωνειακών διαδικασιών εξαγωγής και της διευκόλυνσης των εξαγωγέων, κατέστη δυνατή, με την συνδρομή της Δ/σης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η δημιουργία σχετικής εφαρμογής στο υποσύστημα ΦΠΑ του πληροφοριακού συστήματος TAXIS,

μέσω της οποίας, οι υπάλληλοι των Δ.Ο.Υ. έχουν τη δυνατότητα άντλησης στοιχείων διασαφήσεων εξαγωγής που αντιστοιχούν σε ένα ΑΦΜ για ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

Γ. Κατά συνέπεια, παρέχεται πλέον η δυνατότητα στις αρμόδιες ΔΟΥ, μέσω της εν λόγω ηλεκτρονικής εφαρμογής, όπως περιγράφεται αναλυτικά στη συνέχεια, λήψης όλων των απαιτούμενων πληροφοριών από συγκεκριμένα πεδία των υποβληθέντων διασαφήσεων προκειμένου να προβούν στις δικές τους περαιτέρω ενέργειες αναφορικά με την εφαρμογή των περί ΦΠΑ διατάξεων.....

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή συνέταξε το υπ' αρθ. πρωτ./19 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ν. 4174/13, με το οποίο ζήτησε εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος να τεθούν στην διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε και έλαβε σύμφωνα με τα ΕΛΠ (ν. 4308/14) κατά την φορολογική περίοδο 01.04.2017 – 31.12.2018.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση απόψεων της Φορολογούσας Αρχής η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα αλλά σε άλλο κράτος μέλος και έχει λάβει Α.Φ.Μ. με τις διαδικασίες της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1113/22.5.2013 και δεν έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα, το ως άνω αναφερόμενο αίτημα εστάλη ηλεκτρονικά την 09.05.2019 και ώρα 09:58 πμ στο λογαριασμό που σύμφωνα με τα στοιχεία που τηρούνται στο τμήμα του μητρώου αυτής, και ειδικότερα στο e-mail επικοινωνίας της προσφεύγουσας που είναι το : κατά τα εις το άρθρο 1 της ΠΟΛ 1113/2013 οριζόμενα.

Επειδή μετά την αποστολή του ως άνω e-mail , ακολούθησε αναφορά παράδοσης αυτού η οποία γνωστοποίησε στην Φορολογούσα Αρχή ότι το μήνυμα παραδόθηκε με επιτυχία στην ανωτέρω ηλεκτρονική διεύθυνση.

Επειδή όπως προκύπτει από το υπ' αριθ πρωτ./2020 πόρισμα ελέγχου της Φορολογούσας Αρχής ο έλεγχος δεν ήταν σε θέση να επαληθεύσει την πραγματοποίηση των εξαγωγών που δηλώνει η προσφεύγουσα στα έτη 2017 και 2018 εφόσον δεν προσκομίστηκαν οι εκτυπώσεις του μηνύματος IE599 «Γνωστοποίηση Ολοκλήρωσης Εξαγωγής» που αποδεικνύει την ολοκλήρωση της κάθε μίας εξαγωγής, την οποία υποχρεούται να τηρεί στο αρχείο του ο εξαγωγέας, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1170/25-06-14 και της Δ19Α 5013811ΕΞ03-06-2014 ΕΔΥΟ," ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε.

Επειδή από το ως άνω πόρισμα ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα στα συνημμένα των Τιμολογίων έντυπα « ΕΔΕ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ» ανέγραφε τον αριθμό : και όχι το ελληνικό ΑΦΜ με αποτέλεσμα να μην κατέστη δυνατή η επαλήθευση των εξαγωγών από το σύστημα icisnet .

Επειδή από το ως άνω πόρισμα ελέγχου (Σελίδα 5) προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε δύο(2) τιμολόγια προς την Πορτογαλία και τρία (3) τιμολόγια προς την Αυστρία **χωρίς να επιδειχθεί στην Φορολογούσα Αρχή παραστατικό μεταφοράς (CMR) με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση αυτή να χαρακτηρίσει αυτά ως ενδοκοινοτική παράδοση.**

Επειδή από το ως άνω πόρισμα ελέγχου (Σελίδα 5) προέκυψε ότι η Φορολογούσα Αρχή εξέδωσε δέκα επτά (17) credit notes (πιστωτικά σημειώματα), με αναγραφόμενη σ' αυτά αιτία ακύρωσης «αίτημα για δημιουργία πιστωτικού/χρεωστικού σημειώματος ημ/νία 07.08.17 από» τα οποία λόγω έλλειψης του VAT ID (ΦΠΑ) στη βάση δεδομένων ακύρωση του τιμολογίου «αναφέρεται ο αριθμός του αρχικού τιμολογίου». Νέο τιμολόγιο θα εκδοθεί μετά την επιδιόρθωση της βάσης δεδομένων» χωρίς να προσκομισθούν από την προσφεύγουσα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η επανέκδοση των ακυρωθέντων με τον ανωτέρω τρόπο τιμολογίων κατά τα έτη 2017 & 2018, με αποτέλεσμα η Φορολογούσα Αρχή να μην ήταν σε θέση να επαληθεύσει τις εν λόγω συναλλαγές.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Επειδή για τους ανωτέρω λόγους αδυναμίας διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων σε όσες περιπτώσεις αναγράφηκαν παραπάνω το αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους ποσού 1.691.687,73 € δεν μπορεί να ικανοποιηθεί

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη

ΔΕΔ 1269/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Για ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, το έτος 2013, που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση με χώρα αποστολής Ιταλία, εξέδωσε το τιμολόγιο INV./28.11.2013 με πελάτη τον, συνολικής αξίας 25.908,00 € ,χωρίς να προσκομίσει τα προβλεπόμενα φορτωτικά έγγραφα (CMR, δελτίο μεταφορικής εταιρείας κλπ) για την πώληση, από τα οποία να αποδεικνύεται η διακίνηση και η έξοδος των αγαθών από την χώρα και επιβλήθηκε ο κανονικός συντελεστής Φ.Π.Α. 23%, ήτοι 25.908,00 € χ 23% = 5.958,84 € Φ.Π.Α.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται: α) στο εσωτερικό της χώρας, β)..... 6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος - μέλος και β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999 με θέμα (Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος ΣΧΕΤ: Η υπ' αριθ. 1023189/128/1225/0014/ΠΟΛ.1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και, κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών. β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται: α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα

Στην περίπτωση αυτή, **απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).....**

Επειδή, «οι διεθνείς οδικές μεταφορές διέπονται από την Σύμβαση της Γενεύης της 19 Μαΐου 1956, η οποία κυρώθηκε για την Ελλάδα με το Ν. 559/12-3-1977 (ΦΕΚ 78Α')

- Η σύμβαση αυτή είναι γνωστή ως CMR από το αντικείμενο της που ήταν η διεθνής μεταφορά εμπορευμάτων οδικώς.

- Τα αγαθά σύμφωνα με τη σύμβαση CMR συνοδεύονται από ένα δελτίο παράδοσης (άρθρο 5) . Στο Δελτίο αυτό αναγράφονται τα στοιχεία του αποστολέα, του παραλήπτη, του μεταφορέα, η κοινώς χρησιμοποιούμενη περιγραφή των εμπορευμάτων, ο τρόπος συσκευασίας, ο αριθμός των δεμάτων, τα ειδικά σημεία αυτών, η ποσότητα και οι χρεώσεις που αφορούν την μεταφορά (Άρθρο 6)

Το Δελτίο παράδοσης, όπως το αναφέρει η απόφαση αυτή στην πρακτική εφαρμόζεται ως Διεθνής φορτωτική, αναφερόμενη με το όνομα CMR.»

Επειδή, το άρθρο 1 της παραπάνω συνθήκης προσδιορίζει τον σκοπό ως ακολούθως; «Αυτή η συνθήκη θα πρέπει να εφαρμόζεται για κάθε σύμβαση διεθνούς οδικής μεταφοράς πραγμάτων επί αυτοκινήτου έναντι αμοιβής, όπου ο τόπος που θα παραληφθούν τα εμπορεύματα και ο τόπος που θα παραδοθούν, όπως θα ορίζεται στην σύμβαση μεταφοράς, θα πρέπει να είναι δυο διαφορετικές χώρες, εκ των οποίων η μια απαραίτητα πρέπει να είναι κράτος μέλος της συνθήκης αυτής ανεξάρτητα του τόπου κατοικίας και της εθνικότητας των μερών».

Επειδή, η προσφεύγουσα για την συγκεκριμένη ενδοκοινοτική παράδοση (Ιταλία) προσκόμισε στον έλεγχο, με το αρ.πρωτ./19-10-2018 έγγραφο της, τα παρακάτω παραστατικά: (σελ.23-24 έκθεση έλεγχου)

☐ Το υπ.αρ./28.11.2013 δελτίο αποστολής εκδόσεως της προσφεύγουσας, με αναφορά του εκδοθέντος στοιχείου αξίας (invoice)

☐ Το υπ. αρ. invoice εκδόσεως της προσφεύγουσας

☐ Λογιστική καρτέλα του πελάτη της (.....) με τις εγγραφές χρεοπίστωσης του ποσού του υπ. αρ. invoice εκδόσεως της προσφεύγουσας (προμηθευτής)

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

☐ Το τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας/13.12.2013, προς τον πελάτη και παραλήπτη της ενδοκοινοτικής παράδοσης

☐ Λογιστική καρτέλα του πελάτη της (.....) με τις εγγραφές χρεοπίστωσης του ποσού του τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας/13.12.2013, No

☐ Βεβαίωση του πελάτη της (.....) ότι παρέλαβε τα εμπορεύματα και ότι η μεταφορική εταιρεία δεν του έδωσε το έντυπο CMR.

☐ Intrastat παραλήπτη- πελάτη της (.....)

☐ Το με αριθμό πρωτοκόλλου/20.12.2013 Έγγραφο του Ιταλικού Τελωνείου.

Επειδή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου/20.12.2013 Έγγραφο του «Ιταλικού Τελωνείου» το οποίο φέρει τον τίτλο δεν υπάρχουν σφραγίδες του Ιταλικού Τελωνείου, δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο του η ενδοκοινοτική παράδοση (invoice-28.11.2013) ή οτιδήποτε σχετικό με αυτή.

Επειδή, το τιμολόγιο της μεταφορικής εταιρείας/13.12.2013, προς τον πελάτη και παραλήπτη της ενδοκοινοτικής παράδοσης δεν περιέχει τα απαιτούμενα στοιχεία της φορτωτικής, ήτοι τον αριθμό του συνοδευτικού στοιχείου του αποστολέα και τον αριθμό κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, δεν μπορεί να λάβει θέση φορτωτικής, ώστε να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση της συγκεκριμένης ενδοκοινοτικής παράδοσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, κανένα έγγραφο μεταφοράς των αγαθών, φορτωτική ή το έντυπο CMR (Ευρωπαϊκή Σύμβαση για τις χερσαίες μεταφορές), με όλες τις σχετικές με το φορτίο πληροφορίες, μαζί με τα στοιχεία του οχήματος και του μεταφορέα, και την υπογραφή του παραλήπτη..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05-11-2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΔΕΔ 2377/2018 ΑΘΗΝΑ

Ανύπαρκτες ενδοκοινοτικές παραδόσεις

ΕΛΕΓΧΟΣ

Μετά την αριθ...../2016 εντολή μερικού ελέγχου διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα μερικός έλεγχος ΦΠΑ κλπ από τη Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε η από 08/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ βάσει της οποίας εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ .

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι πωλήσεις εμπορευμάτων αξίας 558.511,54 ευρώ, ενώ είχαν καταχωρηθεί στις δηλώσεις ΦΠΑ ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αφορούσαν πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας, επί των οποίων επεβλήθη ο αναλογούν φόρος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και τη μεταρρύθμιση προς το ευνοϊκότερο της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ως λόγο, << ότι οι πωλήσεις προς την εταιρεία με έδρα την Κύπρο έγιναν αφού ερευνήσαμε την εγκυρότητα του ΑΦΜ στο σύστημα VIES του Υπουργείου Οικονομικών. Η μεταφορά των εμπορευμάτων γινόταν με ευθύνη της αγοράστριας. Η παραλαβή γίνονταν από την αποθήκη της

εταιρείας μας από το πρακτορείο μεταφορών με χρέωση του παραλήπτη και όταν ο πελάτης παραλάμβανε αυτά μας έστελνε υπογραμμένη τη φορτωτική της από την οποία αποδεικνύεται ότι τα εμπορεύματα πήγαιναν στη>>.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, η προσφεύγουσα, αόριστα και χωρίς τα αποδεικτικά στοιχεία που προβλέπονται από την ΠΟΛ 1201/29-10199 του Υπουργείου Οικονομικών, ισχυρίζεται στην υπό κρίση προσφυγή, ότι «τα εμπορεύματα τα παραλάμβανε από την αποθήκη της εταιρείας το πρακτορείο μεταφορών με χρέωση του παραλήπτη –πελάτη μας και όταν η πελάτης παραλάμβανε τα εμπορεύματα, κατόπιν δικής μας απαιτήσεως μας έστελνε υπογεγραμμένη και σφραγισμένη τη φορτωτική της από την οποία αποδεικνυόταν ότι τα εμπορεύματα πήγαιναν στην Συνεπώς επρόκειτο για μια ενδοκοινοτική συναλλαγή για την οποία δεν οφείλαμε να καταβάλουμε ΦΠΑ».

Επειδή, από τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι για τις συναλλαγές που διενήργησε η προσφεύγουσα με την εταιρεία ουδέποτε πραγματοποιήθηκε ενδοκοινοτική παράδοση στην, αλλά τελικός προορισμός των εμπορευμάτων ήταν το υποκατάστημα της εταιρείας στο επί της οδού αρ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και στην από 19-1-2018 έκθεση απόψεων άρθρου 63 παρ 2 Κ.Φ.Δ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.**

ΔΕΔ 469/2019 ΑΘΗΝΑ

ΜΕΙΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΠΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ_ ΑΜΦΙΣΒΗΤΗΣΗ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τις υπ' αριθμ.:

1)/2018 οριστικό προσδιορισμό ΦΠΑ/επιβολή προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 -31/12/2015, προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 11.917,36 €.

Το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων του μερικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που αναγράφονται στην από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ., ..., σύμφωνα με τα οποία ο έλεγχος **δεν αποδέχθηκε ότι τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ' αριθμ./2015 αξίας 1.280,00 ευρώ και/2015 αξίας 640,00 ευρώ τιμολόγια (invoice) αφορούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις**, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε συνέπεια της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα εταιρεία υπ' αριθμ./2017 αίτησης περί επιστροφής από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ποσό 9.200 ευρώ λόγω πραγματοποίησης: α) ενδοκοινοτικών παραδόσεων και β) πωλήσεις εμπορευμάτων με απαλλακτικά.

ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

1.1. Μη νόμιμη η άρνηση επιστροφής όλου του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α. όταν αμφισβητούνται συναλλαγές που αντιστοιχούν σε μέρος μόνο του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α.

Όπως προκύπτει από την από 25-7-2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για την ελεγχόμενη περίοδο 1/1-31/12/2015, στην οποία στηρίζεται η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, η φορολογική αρχή αποφάσισε την απόρριψη της με αρ. πρωτ./2017 αίτησης επιστροφής για το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. συνολικού ύψους €9.200,00 και συνακόλουθα εξέδωσε την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη καταλογίζοντας στην επιχείρησή μας διαφορά φόρου €9.200,00.

Όπως επίσης προκύπτει από την εν λόγω έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή κατέληξε στο πόρισμα αυτό κατόπιν των διαπιστώσεων της που περιγράφονται στην ενότητα 5.2.4 αυτής και αφορούν σε τρεις (3) περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων της εταιρείας και συγκεκριμένα:

α) Το με αρ./2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €6.020 και ποσού

Φ.Π.Α. €782,60.

β) Το με αριθμό/2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €1.280 και ποσού

Φ.Π.Α. €166,40.

γ) Το με αριθμό/2015 τιμολόγιο προς την εταιρεία αξίας €640 και ποσού

Φ.Π.Α. €83,20.

Όπως αμέσως προκύπτει τόσο από τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής όσο και από τα ίδια τα πιο πάνω τιμολόγια, το συνολικό ποσό του Φ.Π.Α. των πιο πάνω αμφισβητούμενων από την φορολογική αρχή τριών (3) τιμολογίων και των αντίστοιχων συναλλαγών που αυτά αντιπροσωπεύουν ανέρχεται σε €1.032,20. Παρόλα αυτά, με την προσβαλλόμενη πράξη της, η φορολογική αρχή αρνείται την επιστροφή συνολικού ποσού Φ.Π.Α. €9.200,00, ήτοι του συνολικού Φ.Π.Α. της αίτησης για ολόκληρο το έτος 2015 που αφορά σε τριάντα ένα (31) τιμολόγια ενδοκοινοτικών παραδόσεων της εταιρείας που αντιπροσωπεύουν διαφορετικές μεταξύ τους συναλλαγές. Ακόμα δηλαδή και εάν ήθελε θεωρηθεί ότι οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής στην οικεία έκθεση ελέγχου ήταν αληθείς και βάσιμες, τότε η φορολογική αρχή όφειλε να αρνηθεί την επιστροφή μόνο του ποσού Φ.Π.Α. συνολικού ύψους €1.032,20 που αντιστοιχεί στα τρία ως άνω τιμολόγια, τις συναλλαγές των οποίων αμφισβητεί, και όχι το συνολικό αιτηθέν προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. για όλο το έτος 2015. Επομένως και εκ του λόγου αυτού, η πρώτη προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει, τουλάχιστον κατά το μέρος που η φορολογική αρχή αρνήθηκε την επιστροφή ποσού Φ.Π.Α. ύψους €8.167,80 (9.200-1.032,20), νόμω και ουσία αβάσιμη, αναιτιολόγητη και ακυρωτέα.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«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 της παρ. 1 του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:.....

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 της ΠΟΛ. 1090/2-4-2012: “Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες”, ορίζεται ότι:.....

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 της ΠΟΛ. 1090/2-4-2012: “Διαδικασία επιστροφής ΦΠΑ προς τις επιχειρήσεις και επιτηδευματίες”, ορίζεται ότι:.....

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:.....

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 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.

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη υπ’ αριθμ./2018 οριστικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015, η οποία εκδόθηκε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου τα οποία αναγράφονται στην από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ.

Επειδή από την ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ προκύπτουν τα ακόλουθα:

Α) Αναφορικά με τις μη φορολογητέες εκροές περιόδου 01/01-31/12/2015 προκύπτουν (ποσά σε ευρώ):

.....

Β) Πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου 01/01-31/12/2015

Ισοζύγιο : Κωδ. λογ. 54.02.999.000 – ΦΠΑ προς συμψηφισμό : 21.366,96 €

Περιοδική δήλωση ΦΠΑ : Κωδ. δηλ. 502 – ποσό για έκπτωση : 12.166,96 €

Κωδ. δηλ. 503 – ποσό για επιστροφή : 9.200,00 €

21.366,96 €

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε την υπ’ αριθμ./2017 αίτηση περί επιστροφής από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κρινόμενης φορολογικής περιόδου, ποσό 9.200 ευρώ λόγω πραγματοποίησης: α) ενδοκοινοτικών παραδόσεων και β) πωλήσεις εμπορευμάτων με απαλλακτικά.

Επειδή σύμφωνα με την από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Α’ Πατρών, ο έλεγχος έκρινε ότι :

« η ελεγχόμενη δεν είχε στη κατοχή της κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) τα οποία να έχουν εκδοθεί σε κατάλληλο χρόνο που να τεκμηριώνουν την αγορά των ειδών – πατάτες της παράδοσης που αφορά στο τιμολόγιο – invoice υπ’ αριθμό/2015, πελάτης, ΑΦΜ/VAT, συνολική αξία 6.020,00 € και είδος – πατάτες ποσότητας 14.000 κιλών. Επίσης η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν είχε στη κατοχή της στοιχεία περί των σχετικών εξόδων μεταφοράς στο άλλο κράτος- μέλος (Τ.Π.Υ. μεταφορέα, σχετική πληρωμή) μη πληρώντας την σχετική προϋπόθεση που θέτει η ΠΟΛ. 1201/1999 και η ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.

Αναφορικά με το τιμολόγιο – invoice υπ’ αριθμό/2015, πελάτης, ΑΦΜ/VAT, συνολική αξία 1.280,00 € και είδος – φράουλες ποσότητας 1.280 κιλών και το τιμολόγιο – invoice υπ’ αριθμό/2015 πελάτης ΑΦΜ/VAT, συνολική αξία 640,00 € και είδος – φράουλες ποσότητας 1.280 κιλών, η ελεγχόμενη δεν είχε στη κατοχή της οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο

άλλο κράτος- μέλος μη πληρώνοντας την σχετική προϋπόθεση που θέτει η ΠΟΛ. 1201/1999 και η ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 (δεν προσκομίστηκαν καν κατ' ελάχιστον τα cmr).

.....

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα παραπάνω:

ΠΡΟΤΕΙΝΟΥΜΕ

Την απόρριψη της αίτησης επιστροφής της ελεγχόμενης για το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ το οποίο ζητά με τη υποβληθείσα αίτηση ως ακολούθως :.....

Επίσης ο έλεγχος καταλογίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ της παράδοσης του υπ' αριθμόν/2015 invoice, ήτοι ποσό ΦΠΑ ύψους $1.280,00\text{€} \times 13\% = 166,40\text{€}$ και τον αναλογούντα ΦΠΑ της παράδοσης του υπ' αριθμόν/2015 invoice, ήτοι ποσό ΦΠΑ ύψους $640,00\text{€} \times 13\% = 83,20\text{€}$ κρίνοντας ότι οι σχετικές παραδόσεις έχουν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος βάσει της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία της καθώς και με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, κατά την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 προκύπτει να έχει διενεργήσει απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικού ποσού 128.572,26€.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι τα υπ' αριθμ./2015 και/2015 τιμολόγια συνολικής αξίας 1.920,00 €, εκδόθηκαν για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος- μέλος, βάσει της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013.

Επειδή σχετικά με το υπ' αριθμόν/2015, πελάτης, ΑΦΜ/VAT, συνολικής αξίας 6.020,00 €, ο έλεγχος δεν αποφαινεται αν αφορά ενδοκοινοτική παράδοση ή όχι και δεν καταλογίζει τον αναλογούντα ΦΠΑ επί της αξίας αυτού.

Επειδή ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει το πόρισμά του σχετικά με την απόρριψη, εν συνόλω, του αιτήματος περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 9.200,00 ευρώ, δεδομένου ότι:

Α) με την προσβαλλόμενη πράξη και συνέπεια του καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ επί της αξίας των υπ' αριθμ./2015 και/2015 τιμολογίων, μειώνεται το προς έκπτωση ποσό από 12.166,96 ευρώ βάσει δήλωσης, στο ποσό των 11.917,36 ευρώ ($12.166,96 - 166,40 - 83,20$), το οποίο μεταφέρεται στην επόμενη χρήση για συμψηφισμό,

Β) η προσφεύγουσα εταιρεία προκύπτει να έχει διενεργήσει την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2015 απαλλασσόμενες του ΦΠΑ εκροές συνολικού ποσού 128.572,26€, από τις οποίες ο έλεγχος ουσιαστικά απέρριψε την συνολική αξία των υπ' αριθμ./2015 και/2015 τιμολογίων ύψους 1.920,00 €, λαμβάνοντας δε υπόψη και την αξία του υπ' αριθμ./2015 ύψους 6.020,00 €, απομένει συνολική αξία απαλλασσομένων εκροών 120.632,26€, για τις οποίες ο έλεγχος δεν αποφαινεται αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή τους από το ΦΠΑ.

Επισημαίνεται δε ότι ο έλεγχος, ενώ απορρίπτει το αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ποσού 9.200,00 ευρώ, **δεν αποφαινεται περί μεταφοράς του ποσού αυτού για έκπτωση σε επόμενη περίοδο.**

Επειδή οι ελλείψεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα να μην προκύπτει σαφώς από την έκθεση ο λόγος της απόρριψης εν συνόλω της υποβληθείσας υπ' αριθμ./2017 αίτησης της προσφεύγουσας

εταιρείας περί επιστροφής ποσού 9.200 ευρώ, με αποτέλεσμα η από 23/07/2018 (ημερομηνία θεώρησης 25/07/2018) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., **να στερείται ειδικής, πλήρους, επαρκούς και σαφούς αιτιολογίας, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας** ότι η φορολογική αρχή όφειλε να αρνηθεί την επιστροφή μόνο του ποσού Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στα τρία ως άνω τιμολόγια, τις συναλλαγές των οποίων αμφισβητεί, και όχι το συνολικό αιτηθέν προς επιστροφή ποσό Φ.Π.Α. για όλο το έτος 2015, **κρίνεται βάσιμος.**

ΔΕΔ 4271/2018 ΑΘΗΝΑ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ .ΜΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΠΑ ΣΕ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ./18-04-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 46.397,54€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 36.745,85€, ήτοι συνολικό ποσό 83.143,39€.

Η ως άνω διαφορά Φ.Π.Α. προέκυψαν από το πόρισμα της από 18/04/2018 έκθεσης προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ./15-05-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ' και παρ. 4 περ. γ' υποπερ. γγ') και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ. και συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), συνολικής αξίας 324.454,08€, κατά το χρονικό διάστημα 16/04/2013 έως 30/10/2013.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με το άρθρο 28§1α' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η Παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς τον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1201/29-10-1999 ορίζεται ότι:.....

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

.....

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

γα) Μεταφορά με Δημόσιας Χρήσης μεταφορικά μέσα. Στην περίπτωση αυτή, απαιτείται αντίτυπο της φορτωτικής του μεταφορέα ή του μεταφορικού γραφείου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 16 του ΚΒΣ (φορτωτική, CMR κ.λπ.).

γβ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του πωλητή. Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται και ο αριθμός του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, με το οποίο θα πραγματοποιηθεί η μεταφορά.

- Φορτωτική ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου.

- Βεβαίωση του παραλήπτη ότι παρέλαβε τα αγαθά. Η βεβαίωση αυτή μπορεί να γίνεται είτε με υπογραφή σε συνοδευτικό έγγραφο των εμπορευμάτων, είτε στη φορτωτική, είτε σε χωριστό έγγραφο. Στη βεβαίωση αυτή πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία του παραλαβόντος και να επισυνάπτεται φωτοτυπία του διαβατηρίου ή της ταυτότητάς του.

- Αποδείξεις διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η διέλευση του αυτοκινήτου από τον τόπο φόρτωσης μέχρι τον τόπο παράδοσης των αγαθών στο άλλο κράτος - μέλος.

γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή

Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται:

- Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξή του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1106/26-04-1999 ορίζεται ότι:

γ) Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή, δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος - μέλος.

Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να τηρηθεί η τρίτη προϋπόθεση για την έκδοση του Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ.

.....

Κατόπιν των ανωτέρω, εφιστούμε την προσοχή των Προϊσταμένων των αρμοδίων ΔΟΥ ώστε:

- Κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών, να μας στέλνουν πάντα τα οικεία μεταφορικά έγγραφα που αποδεικνύουν τη συναλλαγή. Οι ελληνικές επιχειρήσεις που τιμολόγησαν αλλοδαπούς αγοραστές υποκείμενους στο φόρο στη χώρα τους, χωρίς να υπολογίσουν ΦΠΑ στο Τιμολόγιο που εξέδωσαν, αλλά δεν διαθέτουν μεταφορικά έγγραφα για να αποδείξουν ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν σε άλλο κράτος - μέλος, να ελεγχθούν άμεσα, προκειμένου να καταβάλουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και να υποβάλουν τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος δυνάμει της με αριθ./15-05-2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ. Αιτία της ως άνω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ...../10-06-2016 Δελτίο Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ, με το οποίο ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ έλαβε γνώση της από 10/06/2016 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 της ΥΕΔΔΕ που αφορά τον προσφεύγοντα.

Επειδή, αφορμή του ως άνω ελέγχου της ΥΕΔΔΕ υπήρξε δελτίο πληροφοριών από τις βουλγαρικές αρχές που ενημέρωσαν τις ελληνικές αρχές ότι ενώ η βουλγαρική εταιρεία με στοιχεία (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....) δήλωσε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τον προσφεύγοντα το έτος 2013, κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, δεν προσκόμισε αποδεικτικά πληρωμών ούτε αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν στο έδαφος της Βουλγαρίας και επομένως υπάρχουν υποψίες ότι οι δηλωθείσες συναλλαγές δεν πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενήργησε τόσο η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και ο παρών έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε συναλλαγές που δήλωσε ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη βουλγαρική οντότητα με στοιχεία: (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), συνολικής αξίας 324.454,08€, το έτος 2013.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων έχει εκδώσει προς την ως άνω βουλγαρική εταιρεία εξήντα τρία (63) Τ.Π. – Δ.Α. συνολικής αξίας 346.555,84 και τέσσερα (4) ακυρωτικά Τ.Π. συνολικής αξίας 22.101,76€, κατά το χρονικό διάστημα 16/04/2013 έως 30/10/2013, τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα, στις αντίστοιχες ημερομηνίες, στα βιβλία του προσφεύγοντος και ενώ οι συναλλαγές αυτές είχαν δηλωθεί ως εκροές απαλλασσόμενες του φόρου στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 2ΟΥ, 3ΟΥ και 4ου τριμήνου 2013 και στην εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ 2013, δεν είχαν δηλωθεί στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων.

Οι εν λόγω πίνακες μηνών 4ου, 5ου, 6ου, 7ου, 8ου, 9ου και 10ου κατατέθηκαν εκπρόθεσμα την 16/06/2015 (κατόπιν υπόδειξης του ελέγχου) από τους οποίους προκύπτουν τα εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΣΤΗ ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	ΣΥΝΟΛΑ ΣΕ €
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2013	94.628,05	94.628,05
ΜΑΙΟΣ 2013	94.475,10	94.475,10
ΙΟΥΝΙΟΣ 2013	45.607,62	45.607,62
ΙΟΥΛΙΟΣ 2013	45.612,56	45.612,56
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2013	21.379,96	21.379,96
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2013	44.852,55	44.852,55
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2013	-22.101,76	-22.101,76
ΣΥΝΟΛΑ	324.454,08	324.454,08

Επειδή, από τον περαιτέρω έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα στα τιμολόγια αγοράς από ιδιώτες διαπιστώθηκε ότι διέθετε τα είδη και τις ποσότητες των αγαθών που εμφανίζεται να πώλησε στη βουλγαρική οντότητα.

Επίσης, από τον έλεγχο στα παραστατικά των ενδοκοινοτικών παραδόσεων διαπιστώθηκε ότι:

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

α) η εξόφληση όλων των Τ.Π. – Δ.Α έχει γίνει μετρητοίς. Στο κρίσιμο έτος, στη Βουλγαρία επιτρέπονται συναλλαγές σε μετρητά μέχρι του ποσού των 6.000,00€.

β) τη ίδια ημέρα έχουν εκδοθεί με συνεχόμενη αρίθμηση δύο και τρία Τ.Π. – Δ.Α, συνολικής αξίας μεγαλύτερης των 6.000,00€, αντί ενός, ώστε να μην υπερβεί το όριο των 6.000,00€ που υποχρεώνει τον αγοραστή να πληρώσει μέσω τραπεζικού λογαριασμού.

γ) δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του παραλαβόντος τα αγαθά.

δ) Ο πωλητής – προσφεύγων δεν κατείχε βεβαίωση του αγοραστή ότι προτίθεται να μεταφέρει τα αγαθά στο άλλο κράτος –μέλος, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος, αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι ο προσφεύγων: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ' και παρ. 4 περ. γ' υποπερ. γγ') και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., **συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα (ΑΦΜ/ΦΠΑ BG.....), συνολικής αξίας 324.454,08€, κατά το χρονικό διάστημα 16/04/2013 έως 30/10/2013.**

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος με την υπό κρίση προσφυγή είναι όμοιοι με τους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει με το αριθ. πρωτ...../05-04-2018 υπόμνημά του σε απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, και έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18/04/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, η κρίσιμη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΔΕΔ 1976/2019 ΑΘΗΝΑ

ΦΠΑ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

1. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 21.732,69 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 20.226,61 €, ήτοι συνολικό ποσό 41.959,30 €. Η διαφορά ΦΠΑ, ποσού 129.430,89 €, προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που διενήργησε ο προσφεύγων στη, με Α.Φ.Μ./V.A.T., για το υπό κρίση διάστημα.

2. Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013- 31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 28.437,85 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 26.467,11 €, ήτοι συνολικό ποσό 54.904,96 €. Η διαφορά ΦΠΑ, ποσού 90.524,84 €, προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκαν ως απαλλασσόμενες οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που διενήργησε ο προσφεύγων στη, με Α.Φ.Μ./V.A.T., για το υπό κρίση διάστημα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/04.06.2019 Υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι τα παραστατικά που προσκόμισε (παραστατικά διακίνησης CMR & Δελτία Αποστολής, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της μεταφορικής εταιρείας, extrait- κίνηση τραπεζικού λογαριασμού του, εκτύπωση εμβασμάτων από τον βουλγάριο οίκο) αποδεικνύουν το πραγματικό των συναλλαγών και την παράδοση των εμπορευμάτων στη Βουλγαρία, ενώ η φορολογική διοίκηση εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με γενική και αόριστη αιτιολογία.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/ 19-10-2001):

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/1999, με θέμα «Διευκρινήσεις για τη διαδικασία απαλλαγής ή μη από Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών»:.....

Επειδή, επίσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999, η οποία είναι σχετική με την ανωτέρω εγκύκλιο:.....

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α. Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β. Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10.α, παρ. 2 του Ν. 1642/86.

γ. Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ. Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια για την έκδοση τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α. από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α. Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β. Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ. Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος.

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΔΕΛ Α 119780 ΕΞ2013/24-12-2013 ορίζονται τα ακόλουθα:.....

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της υπ' αριθμ./29.11.2016 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., αιτία έκδοσης της οποίας αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. ΕΞ 2016 ΕΜΠ/12-04-2016 και αρ. φακ./16, διαβίβαση αυθόρμητης παροχής πληροφοριών από το Υπουργείο Οικονομικών της Βουλγαρίας, η οποία εστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από το Τμήμα ΣΤ' της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης και έλαβε αρ. πρωτ./18-04-2016. Στο εν λόγω διαβιβαστικό έγγραφο εξετάζονται οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελληνικής επιχείρησης (ΑΦΜ:) στην (ΑΦΜ/ΦΠΑ), η οποία είναι εξαφανισμένος έμπορος ("missing trader").

Επειδή στο ως άνω έγγραφο περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της Ελληνικής επιχείρησης προς τη για την περίοδο 2ου τριμήνου 2011 – 4ου τριμήνου 2013, αλλά διενεργήθηκε έλεγχος μόνο για τις χρήσεις 2012 και 2013, κατ' εφαρμογή της ΔΕΛ Β' 1189202 ΕΞ 2016/28-12-2016 (Β'4270) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σε συνδυασμό με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ 1154/04-10-2017.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο φωτοαντίγραφα των εκτυπωμένων και υπογεγραμμένων από υπάλληλο της τράπεζας αναλύσεων οκτώ (8) εισερχόμενων εμβασμάτων, τέσσερα από τα οποία αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου, σχετικά με τα επίμαχα εμβάσματα, προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Έμβασμα με ημερομηνία 27-11-2012, ποσού 11.000,00€: Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice 2012.

Το τιμολόγιο αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του ελεγχόμενου.

2. Έμβασμα με ημερομηνία 01-03-2013, ποσού 7.000,00€ (....., σύμφωνα με την προσκομισθείσα κατάσταση κινήσεων του λογαριασμού): Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, η σχέση της οποίας με τη δεν προκύπτει από κάποιο αποδεικτικό έγγραφο, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά την τελική πληρωμή του Invoice-2012, την πληρωμή του Invoice-2012 και τη μερική πληρωμή του Invoice-2012. Εκ των τριών τιμολογίων, μόνο το Invoice/2012 (ποσού 1.382,00€), έχει προσκομιστεί στον έλεγχο.

3. Έμβασμα με ημερομηνία 03-05-2013, ποσού 9.000,00€: Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice 2013. Το τιμολόγιο αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του ελεγχόμενου.

4. Έμβασμα με ημερομηνία 29-07-2013, ποσού 7.000,00€: Εντολέας του εμβάσματος εμφανίζεται να είναι η, με αναγραφόμενη διεύθυνση, ενώ ως δικαιούχος εμφανίζεται ο Το έμβασμα φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice-2013. Το τιμολόγιο αυτό δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του ελεγχόμενου.

Επειδή, επίσης από την από 31/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. προκύπτουν τα εξής, ως προς τον συσχετισμό των μεταφορικών εγγράφων και των εμβασμάτων με τα τιμολόγια:

1. Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice-2012 συνολικής αξίας 909,40€, ήτοι 35 κιβώτια συνολικού βάρους 416Kg: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό-2012 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνηση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. Επισυναπτόμενο του τιμολογίου είναι το με αριθμό/23-01-2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, έκδοσης της (ΑΦΜ/VAT), συνολικής αξίας 123,00€, για τη μεταφορά 35 κιβωτίων, συνολικού βάρους 416Kg. Στο εν λόγω Τ.Π.Υ. αναγράφεται ως αποστολέας ο (Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτης η επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ενώ ως τόπος φόρτωσης αναγράφεται ο Ασπρόπυργος (στις 20-01-2012) και ως τόπος εκφόρτωσης η (στις 23-01-2012), με όχημα με αριθμό κυκλοφορίας Σύμφωνα με το τιμολόγιο, η εξόφληση του μεταφορέα έγινε με μετρητά. Το προσκομισθέν CMR αναφέρει ως αποστολέα τον (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.), ως παραλήπτη την επιχείρηση (χωρίς να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ.) και τόπο παράδοσης τη **Το CMR δεν φέρει υπογραφή/ σφραγίδα αποστολέα και παραλήπτη και δεν αναφέρει ως επισυναπτόμενο κάποιο συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο. Από τα στοιχεία της επιχείρησης, δεν προκύπτει ότι διατηρεί εγκατάσταση στον Ασπρόπυργο. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.**

.....

15. Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/30-12-2013 συνολικής αξίας 86.544,34€, συνολικού βάρους 2.250Kg, ήτοι 189 κιβώτια: Προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθμό/30-12-2013 τιμολόγιο, το οποίο αναφέρει ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), με τη διευκρίνηση ότι η μεταφορά θα πραγματοποιηθεί με φορτηγό, χωρίς να αναγράφονται οι όροι μεταφοράς. **Δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία όπως CMR, ή κάποιο παραστατικό διακίνησης. Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έφτασαν στον προορισμό τους.**

Επειδή, επιπρόσθετα, ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/04.06.2019 Υπόμνημά του:

1. Αντίγραφο διεθνούς φορτωτικής- CMR σχετικό με την ενδοκοινοτική παράδοση- invoice 2012, συνολικής αξίας 8.884,43 €, το οποίο φέρει υπογραφή του αποστολέα, του μεταφορέα (..... και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα).

2. Αντίγραφο διεθνούς φορτωτικής- CMR σχετικό με την ενδοκοινοτική παράδοση- invoice/07.09.2012, συνολικής αξίας 81.522,00 €, το οποίο φέρει υπογραφή του αποστολέα, του μεταφορέα (.....) και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα).

3. Αντίγραφο του από 30/11/2013 πρωτοκόλλου παραλαβής της βουλγαρικής επιχείρησης (στη βουλγάρικη γλώσσα).

4. Αντίγραφο του από 18/12/2013 πρωτοκόλλου παραλαβής της βουλγαρικής επιχείρησης (στη βουλγάρικη γλώσσα) και αντίγραφο της από 13/12/2013 διεθνούς φορτωτικής- CMR το οποίο φέρει

υπογραφή του μεταφορέα (.....) και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα), αλλά όχι του αποστολέα.

5. Αντίγραφο του από 09/01/2014 πρωτοκόλλου παραλαβής της βουλγαρικής επιχείρησης (στη βουλγάρικη γλώσσα) και αντίγραφο της από 10/01/2014 διεθνούς φορτωτικής- CMR το οποίο φέρει υπογραφή του αποστολέα, του μεταφορέα (..... και του παραλήπτη (στη βουλγάρικη γλώσσα).

Επειδή, όπως προκύπτει από το Πληροφοριακό Σύστημα VIES, η, και έδρα στην οδό έκανε έναρξη εργασιών την 01/04/2011 και διέκοψε την 26/07/2013. Συνεπώς, οι συναλλαγές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων, με την ως άνω επιχείρηση από την 26/07/2013 και εντεύθεν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς η βουλγάρικη επιχείρηση δεν διέθετε ενεργό ΑΦΜ- VAT.

Επειδή, ως προς τα εμβάσματα, τα οποία ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο και αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο, μόνο ένα από τα τέσσερα φαίνεται να έχει πραγματοποιηθεί από την Βουλγάρικη επιχείρηση, ενώ τα υπόλοιπα τέσσερα αναφέρουν ως καταθέτη την, ενώ δεν προκύπτει η σχέση της δεύτερης με την πρώτη.

Επειδή, το ως άνω έμβασμα που πραγματοποιήθηκε από την αντισυμβαλλόμενη Βουλγάρικη επιχείρηση, φαίνεται να αφορά τη μερική πληρωμή του Invoice/06-07-2012, το οποίο δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο και δεν έχει συμπεριληφθεί στα τηρούμενα βιβλία και στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις ή τον αντίστοιχο ανακεφαλαιωτικό πίνακα του προσφεύγοντος.

Επειδή, στον έλεγχο αφενός δεν προσκομίσθηκαν το σύνολο CMR, που σχετίζονται με τα επίμαχα τιμολόγια, ενώ και στην περίπτωση που αυτά προσκομίσθηκαν, είτε δεν έφεραν το σύνολο των απαραίτητων υπογραφών, είτε υπέγραφαν τρίτα πρόσωπα, ενώ σε μία περίπτωση προσκομίσθηκαν δύο CMR με δύο διαφορετικούς μεταφορείς για την ίδια συναλλαγή.

Επειδή, ως προς τα προσκομιζόμενα στη βουλγάρικη γλώσσα έγγραφα, σύμφωνα με το άρθρο 454 του ΚΠΔ (Κώδικα Πολ. Δικονομίας) ορίζεται ότι: «Αν το έγγραφο που προσάγεται έχει συνταχθεί σε ξένη γλώσσα, υποβάλλεται μαζί και επίσημη μετάφραση του, επικυρωμένη από το Υπουργείο Εξωτερικών ή άλλο αρμόδιο κατά το νόμο πρόσωπο...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 3712/2008 (Α'225), όπως ισχύει: «Επίσημη μετάφραση είναι η έγκυρη, ακριβής και επικυρωμένη μετάφραση ενός κειμένου από τις ξένες γλώσσες στην ελληνική και αντίστροφα που γίνεται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του παρόντος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«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, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται τόσο από τις διατάξεις του νόμου όσο και από τις σχετικές οδηγίες έτσι ώστε οι επίμαχες συναλλαγές να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις και κατά συνέπεια απαλλασσόμενες του Φ.ΠΑ..

Επειδή, όπως επικουρικώς, ήταν προς το συμφέρον του προσφεύγοντος να κατέχει όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, σε περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τον έλεγχο, όπως στην υπό κρίση περίπτωση που μειώθηκε το υπόλοιπο του φόρου για έκπτωση, λόγω του ότι το βάρος της απόδειξης το φέρει ο φορολογούμενος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της

ΔΕΔ 1112/2019 ΑΘΗΝΑ

ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΣΕ ΆΛΛΟ Κ-Μ ΜΕΣΩ ΤΡΙΤΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα να εκπέσει η προσφεύγουσα τον φόρο που αναλογούσε και με τον οποίον είχε επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος – μέλος και ως εκ τούτου εξέδωσε την ως άνω οριστική πράξη.

Η εν λόγω ενδοκοινοτική παράδοση με τιμολόγιο εξαγωγής 01.04.2017 έγινε στον πελάτη με την επωνυμία και αφορούσε την πώληση 2.500 τεμαχίων ακατέργαστων δερμάτων αξίας 14.045,00 € αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 3.370,80 € .

Ο έλεγχος, με την από 21.09.2017 έκθεση του, διαπίστωσε ότι : το υπ' αριθ. /01.04.2017 τιμολογιο – invoice με αντισυμβαλλόμενο τον πελάτη όπως και το υπ' αριθ. /01.04.2017 Δελτίο Αποστολής αναγράφει «παράδοση 2.500 τεμάχια αρνοδέρματα» στην ελληνική επιχείρηση (ΑΦΜ) στο, διακινηθέντα με το υπ' αριθ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας.

Ο έλεγχος , σύμφωνα με την έκθεση του, ζήτησε διευκρινήσεις για την παράδοση των εμπορευμάτων στο εσωτερικό της χώρας αντί να μεταφερθούν στο άλλο κράτος μέλος καθώς και τα αποδεικτικά έγγραφα προς τούτο και έλαβε από την προσφεύγουσα το υπ' αριθ. /25.04.2017 Δελτίο Αποστολής εκδοθέν από την επιχείρηση (ΑΦΜ)» επί του οποίου αναγράφεται «2.500 τεμ. αρνοδέρματα, κατεργασμένα με χρώμιο, παλέτες 2, 1700 κιλά» και τα στοιχεία του δελτίου αποστολής (..... /01.04.2017), με το οποίο τα απέστειλε στην ανωτέρω ενδιάμεση επιχείρηση, καθώς και αντίγραφο του από 02.04.2017 CMR για την μεταφορά «1.452 κατεργασμένων δερμάτων από την ανωτέρω επιχείρηση προς τον τελικό αποδέκτη

Ο έλεγχος έκρινε, ότι «τα εμπορεύματα που μεταφερθήκαν από την στις 25.04.2017 είναι κατεργασμένα αρνοδέρματα , ενώ τα εμπορεύματα που μεταφερθήκαν από την ελεγχόμενη – προσφεύγουσα ήταν ακατέργαστα και συνεπώς δεν πρόκειται για την συνέχιση της μεταφοράς των ακατέργαστων του invoice /2017, αλλά για μεταφορά κατεργασμένων των οποίων η ποσότητα δεν επαληθεύεται».

Επίσης σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου «η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο παραγγελίας ή άλλο συμφωνητικό που να αποδεικνύει την ύπαρξη συμφωνίας με την ιταλική επιχείρηση για τους όρους μεταφοράς των εμπορευμάτων και παρότι στο invoice /2017 αναγράφεται το κόστος μεταφοράς ποσού 300 € δεν προσκομίστηκαν τα απαραίτητα στοιχεία πληρωμής μεταφορικών εξόδων στο άλλο κράτος μέλος , σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.2013 καθώς και ότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τραπεζικό έγγραφο πληρωμής του ποσού των 14.045 € από την ιταλική επιχείρηση, παρά μόνο κίνηση τραπεζικού λογαριασμού της

ελεγχόμενης στην που υπάρχει εγγραφή πίστωσης στις 06.04.2017 του ποσού 14.045 € με αιτιολογία»

Ως εκ των ανωτέρω, ο έλεγχος, «σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/1999 και την ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.2013, δεν αποδέχτηκε την μεταφορά των 2500 τεμ ακατέργαστων δερμάτων αξίας 14.045 € του invoice/2017 στο άλλο κράτος μέλος, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίσει την εν λόγω εκροή με αναλογούντα φόρο 3.370,80 € ως απαλλασσόμενη».

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 περί Παράδοσης αγαθών, «1. 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. 2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. **Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.**

.....

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1201/1999 περί «διευκρινίσεων σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος, 4. ... για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων απαιτούνται:.....

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε το υπ' αρ. /01.04.2017 Commercial Invoice προς την ιταλική εταιρεία για την πώληση και παράδοση σε αυτήν 2.500 τεμαχίων αρνοδερμάτων αξίας 13.745,00 € πλέον εξόδων μεταφορικών 300 €, ήτοι συνολικής αξίας 14.045,00 €.

Επειδή τα ως άνω εμπορεύματα απεστάλησαν στην ενδιάμεση επιχείρηση για επεξεργασία, η προσφεύγουσα εξέδωσε το με αρ. /01.04.2017 Δελτίο Αποστολής, από το οποίο προκύπτει η ποσότητα του εμπορεύματος, η επωνυμία του αγοραστή, ο τόπος παράδοσης προς επεξεργασία και η επωνυμία της επιχείρησης, το σχετικό μεταφορικό μέσο Φ.Ι.Χ. (μικτού βάρους 7.490) ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας.

Επειδή, εν συνεχεία εκδόθηκε το δελτίο αποστολής με αριθ. /25.04.2017 από την ενδιάμεση επιχείρηση από το οποίο προκύπτει ότι έγινε κατεργασία με χρώμιο του ακατέργαστων δερμάτων και αναγράφεται εκ νέου η ποσότητα των 2500 τεμ. στην ορθή στήλη καθώς και οι ποσοτικοί προσδιορισμοί «παλέτες 2 , σύνολο περίπου 1700 κιλά».

Επειδή, στο δελτίο αποστολής με αριθ. /25.04.2017 της ενδιάμεσης επιχείρησης αναγράφεται ως σχετικό παραστατικό το υπ' αριθ. /01.04.2017 αρχικό δελτίο αποστολής, με το οποίο διακίνησε η προσφεύγουσα τα εμπορεύματα στην ανωτέρω επιχείρηση στο ΑΓΡΙΝΙΟ, συνδέοντας τις δυο πράξεις μεταξύ τους.

Επειδή την μεταφορά των ως άνω καταγεγραμμένων πλέον εμπορευμάτων στην Ιταλία διενήργησε η ενδιάμεση επιχείρηση.

Επειδή, στο δελτίο αποστολής με αριθ. /25.04.2017 της ενδιάμεσης επιχείρησης βάσει του οποίου εκδόθηκε το CMR με παραλήπτη την ιταλική επιχείρηση, αναγράφονται η ποσότητα 2.500 τεμ. του αρχικού δελτίου αποστολής με αριθ. /01.04.2017 της προσφεύγουσας εταιρείας με παραλήπτη την ανωτέρω ιταλική επιχείρηση με παράδοση στην ανωτέρω ενδιάμεση επιχείρηση καθώς και τα κιλά 1.700 και οι παλέτες 2 , τα οποία αναγράφονται στο CMR της 25.04.2017.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Επειδή στο CMR της 25.04.2017 αναγράφεται το δελτίο αποστολής με αριθ./25.04.2017 της ενδιάμεσης επιχείρησης και επιπρόσθετα ο ποσοτικός προσδιορισμός των εμπορευμάτων «2 παλέτες και τα 1700 κιλά κατεργασμένα δέρματα».

Επειδή το ως άνω CMR φέρει την υπογραφή και την σφραγίδα της παραλαβούσας ιταλικής εταιρείας.

Επειδή η μεταφορά των εμπορευμάτων προς επεξεργασία στην εταιρεία διενεργήθηκε με Φ.Ι.Χ. ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας, με χρεωμένα τα έξοδα της στο υπ' αρ./2017 εκδοθέν από αυτήν τιμολόγιο και συνεπώς επιβαρύνουν την αγοράστρια εταιρεία. **Το ως άνω ποσό κατεβλήθη από την ιταλική εταιρεία με την εξόφληση του τιμολογίου, όπως αποδεικνύεται από την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην**

Επειδή δεν απαιτείται να γνωστοποιηθούν στο έλεγχο οι όροι εμπορικών συναλλαγών, εφόσον πληρούνται οι διατάξεις διακίνησης και τιμολόγησης αυτών .

Επειδή στο επισυναφθέν παραστατικό της με τίτλο «Ιδιωτικά εμβάσματα – κατάσταση εντολής» με αριθμό εντολής, εκτελεσθείσα με αυτόματη πίστωση του λογ/σμου την, αναφέρονται οι αντισυμβαλλόμενοι όπως ανεγράφησαν στο τιμολόγιο-invoice/2017 , καθώς και το ποσό των 14.045 €.

Επειδή τηρήθηκε η διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς το άλλο κράτος μέλος, σύμφωνα με τις διευκρινήσεις της ΠΟΛ 1201/1999, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι βάσιμοι και ως εκ τούτου γίνονται αποδεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./

ΔΕΔ 1967/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Επιστροφή ΦΠΑ _ δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-30/06/2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 3.003,49 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 2.861,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 5.864,62 €. Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση με ΑΦΜ/VAT BG για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-30/6/2013 συνολικής αξίας 13.018,00 € δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας 13.018,00 € κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

Από την απάντηση του Βουλγαρικών Φορολογικών Αρχών, όπως αυτή διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ στις 27/03/2019 με το υπ' αρ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 εμπιστευτικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, προέκυψε ότι:

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

☐ Η Βουλγάρικη επιχείρηση δεν προσκόμισε μεταφορικά έγγραφα / CMR που να αποδεικνύουν την μεταφορά των αγαθών.

☐ Δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι.

☐ Δεν υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε την μεταφορά των αγαθών. Μάλιστα, δόθηκε η εξήγηση ότι η μεταφορά έγινε με έξοδα του προμηθευτή δηλαδή της Ελληνικής επιχείρησης.

☐ Δεν υπάρχουν δεδομένα για τις διευθύνσεις στις οποίες παραδόθηκαν τα αγαθά.

☐ Δεν υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά.

☐ Δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν μετά από την Βουλγάρικη επιχείρηση καθώς η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά για την πώληση των αγαθών.

☐ Στην ερώτηση της Δ.Ο.Υ αν το τηλέφωνο που αναγράφεται στα εκδοθέντα τιμολόγια ανήκε στην Βουλγάρικη επιχείρηση, καθώς μετά από αναζήτηση στο διαδίκτυο του τηλεφώνου, το οποίο αναγράφεται στα εκδοθέντα προς τη Βουλγάρικη επιχείρηση τιμολόγια ως εταιρικό τηλέφωνο, ανευρέθηκε η επιχείρηση BGreece.com, εταιρεία που αναλαμβάνει την ίδρυση εταιρείας στη Βουλγαρία (<https://www.google.com/search?q=.....&oq=2.....>), η Βουλγάρικη Φορολογική Αρχή απάντησε ότι η Διαχειρίστρια της επιχείρησης έδωσε την εξήγηση ότι ο αριθμός τηλεφώνου δεν είναι ενημερωμένος. Με το με αριθ. Πρωτ. έγγραφο της η Δ.Ο.Υ μας διαβίβασε το υπ. αριθ. Πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ ΕΜΠ έγγραφο της Δ/ΝΣΗΣ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑ ΣΤ.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή (διατάξεις Ν. 2850/2000, Ν. 4174/2013, ΠΟΛ 1201/29-10-1999, ΠΟΛ.1262/2-8-1993, ΚΛΠ)

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 28/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει ότι:

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις προς την αλλοδαπή Βουλγάρικη επιχείρηση με ΑΦΜ/VAT BG για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-30/6/2013 συνολικής αξίας 13.018,00 €.

Για τη δηλωθείσα ενδοκοινοτική παράδοση εμπορευμάτων τον Ιανουάριο του έτους 2013 προς την αλλοδαπή Βουλγάρικη επιχείρηση με ΑΦΜ/VAT BG αξίας 3.070,00 ευρώ, η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με τα αναγραφέντα στοιχεία στο υπ' αρ. 3881/28-01-2013 Δελτίο Αποστολής της ελεγχόμενης επιχείρησης και το από 28/01/2013 CMR, **με μεταφορικά μέσα του αγοραστή (μεταφορά Ex works) και πιο συγκεκριμένα με το υπ' αρ. Ε.Ι.Χ.. Το ανωτέρω όχημα ανήκε κατά την υπό κρίση περίοδο στην επιχείρηση με Α.Φ.Μ., το ανωτέρω όχημα βρίσκονταν σε κατάσταση ακινησίας** μέχρι και τις 21/02/2013 όπου πραγματοποιήθηκε άρση της ακινησίας του,

προκειμένου αυτό να μεταβιβαστεί και μετέπειτα στις 26/02/2013 πουλήθηκε από την εταιρεία» με ΑΦΜ στην με ΑΦΜ Ελληνίδα συνταξιούχο γεννηθείσα το έτος 1943.

Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις των ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς την αλλοδαπή Βουλγαρική επιχείρηση με ΑΦΜ/VAT BG η μεταφορά των εμπορευμάτων πραγματοποιήθηκε επίσης με το ίδιο όχημα Ε.Ι.Χ, με μόνη διαφοροποίηση ως προς τον ιδιοκτήτη αυτού, όπου από την 26/02/2013 μεταβιβάστηκε και ανήκε στην μητέρα ενός εκ των εταίρων της επιχείρησης κατοίκου Ελλάδος και όχι στην λήπτρια επιχείρηση.

Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δύναται να πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των αναγραφόμενων στο υπ' αρ./28-01-2013 Invoice εμπορευμάτων στην Βουλγαρία, καθώς στις 28/01/2013, ημερομηνία του Δελτίου αποστολής και του CMR, το όχημα βρίσκονταν σε κατάσταση ακινησίας με κατατεθειμένες πινακίδες στη

Για τις λοιπές πωλήσεις της προσφεύγουσας προς την Βουλγαρική επιχείρηση με ΑΦΜ/VAT BG ο έλεγχος επισημαίνει ότι αυτές κρίθηκαν ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε ΦΠΑ, καθώς δεν έχουν προσκομιστεί μέχρι και την ημέρα σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, αποδεικτικά στοιχεία για την μεταφορά των επίμαχων εμπορευμάτων στην Βουλγαρία, τα οποία προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1201/29-10-1999.

Ακόμη, σημειώνεται από τον έλεγχο ότι παρότι η ελεγχόμενη επιχείρηση επικαλείται ότι η διαδρομή Θεσσαλονίκη – Πετρίτσι δεν επιβαρύνεται με τέλη και διόδια, ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που προβλέπονται από την ΠΟΛ. 1201/99 (δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος – μέλος, φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας κ.λπ.).

Επειδή με το υπ' αριθμ πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2019 έγγραφο της η Δ/ση Ελέγχων Τμήμα ΣΤ' κοινοποίησε την απάντηση της Βουλγαρικής Αρχής στα πλαίσια της Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής μεταξύ κρατών-μελών της Ε.Ε. (κανονισμός 904/2010), σχετικά με την ως άνω λήπτρια Βουλγαρική επιχείρηση, βάσει της οποίας προέκυψαν τα ακόλουθα: Από την έρευνα της Βουλγαρικής Αρχής προέκυψε ότι:

☒ η λήπτρια ΕΠΕ έκανε έναρξη δραστηριότητας κατά την 29/01/2012, ενώ από την 15/12/2012 είναι εγγεγραμμένη για σκοπούς ΦΠΑ.

☒ Η επιχείρηση δεν έχει δική της μισθωμένη θέση.

☒ Η Βουλγαρική επιχείρηση έχει δηλώσει στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες και έχει καταχωρήσει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την επιχείρηση «..... ΕΕ»

☒ Η Βουλγαρική επιχείρηση δεν προσκόμισε μεταφορικά έγγραφα / CMR που να αποδεικνύουν τη μεταφορά των αγαθών.

☒ Δεν υπάρχουν αποδεικτικά στοιχεία ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι.

☒ Δεν υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε τη μεταφορά των αγαθών. Μάλιστα, δόθηκε η εξήγηση ότι η μεταφορά έγινε με έξοδα του προμηθευτή δηλαδή της Ελληνικής επιχείρησης.

☒ Δεν υπάρχουν δεδομένα για τις διευθύνσεις στις οποίες παραδόθηκαν τα αγαθά.

☒ Δεν υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά.

☐ Δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν μετά από την Βουλγάρικη επιχείρηση καθώς η επιχείρηση δεν κατέχει παραστατικά για την πώληση των αγαθών

Επειδή ο πωλητής – (και δη η προσφεύγουσα) δεν κατείχε, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος, αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διόδων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζεται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ' και παρ. 4 περ. γ' υποπερ. γγ') και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγάρικη οντότητα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη Βουλγάρικη οντότητα(ΑΦΜ/ΦΠΑΒΓ), συνολικής αξίας 13.018,00 € κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2013 έως 30/06/2013.

Επειδή, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος με την υπό κρίση προσφυγή είναι όμοιοι με τους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει με το αριθ. πρωτ υπόμνημά του σε απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013, και έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει ότι τηρήθηκαν σωρευτικά οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ που ορίζονται στις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/1999. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει, όπως διαπιστώθηκε από τα προσκομιζόμενα στην Υπηρεσία μας στοιχεία, τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ. 1201/1999 έγγραφα όπως, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της ταυτότητας ή του διαβατηρίου του παραλαβόντος τα αγαθά κ.λπ

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Συνεπώς, για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών προς την αναφερόμενη Βουλγάρικη επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999, της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. **Κατά συνέπεια οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..**

ΔΕΔ 205/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΠΑ_Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις_δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999

ΕΛΕΓΧΟΣ

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή (διατάξεις Ν. 2859/2000, ΠΟΛ. 1201/1999, ΠΟΛ. 1262/1993, κλπ.....)

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09).

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα: 1) δεν απέδειξε τη νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, 2) δεν τήρησε σωρευτικά τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς άλλο κράτος μέλος όπως ορίζονται στις διατάξεις των ΠΟΛ.1106/1999 και 1201/1999 (παρ. 3 περ. γ' και παρ. 4 περ. γ' υποπερ. γγ') και 3) δεν διασφάλισε τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις της με τη Βουλγαρική οντότητα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.2859/2000 και των ως άνω ΠΟΛ., συνεπώς ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν μπορεί να τύχει απαλλαγής από τον ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών προς τη Βουλγαρική οντότητα Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG.....

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει ότι τηρήθηκαν σωρευτικά οι προϋποθέσεις για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ που ορίζονται στις διατάξεις της ΠΟΛ.1201/1999. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δεν διαθέτει, όπως διαπιστώθηκε από τα προσκομιζόμενα στην Υπηρεσία μας στοιχεία, τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ.1201/1999 έγγραφα όπως CMR, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και της ταυτότητας ή του διαβατηρίου του παραλαβόντος τα αγαθά κ.λπ, καίτοι προσκομίζει τρία (3) τιμολόγια πώλησης -δελτία αποστολής προς την ανωτέρω αλλοδαπή εταιρεία και τις κινήσεις του τραπεζικού της λογαριασμού που τηρεί στην Εθνική Τράπεζα, αυτά, σε καμία περίπτωση, δεν αποτελούν ικανά στοιχεία προς απόδειξη του ισχυρισμού της. Εξάλλου, τα ανωτέρω προσκομιζόμενα έγγραφα ήταν ήδη στην διάθεση του ελέγχου, συνεπώς ο ισχυρισμός του είναι πλήρως αναπόδεικτος.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και δεν έλαβε κάθε μέτρο που μπορούσε ευλόγως να διασφαλίσει ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις που πραγματοποίησε δεν οδηγούν σε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση, ώστε να εκδώσει Τιμολόγια χωρίς ΦΠΑ.

Συνεπώς, για τις παραπάνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις, δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση αυτών προς την αναφερόμενη Βουλγαρική επιχείρηση και κατά συνέπεια δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1201/1999, της μη επιβολής Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. **Κατά συνέπεια οι εν λόγω συναλλαγές επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..**

Επειδή, η προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο, προκειμένου να αποδείξει ότι οι μετακινήσεις των αγαθών από την Ελλάδα προς το εξωτερικό έχουν πραγματοποιηθεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις είναι πραγματικές απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

ΔΕΔ 114/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος.

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/08/2018/-31/08/2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 4.299,24€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 2.149,62€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 6.448,86€. Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις από την προσφεύγουσα εταιρεία προς την αλλοδαπή Ιταλική επιχείρηση (ΙΤ), για την φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 συνολικής αξίας 66.615,12 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παράδοσης αγαθών σε άλλο κράτος βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ. 1201/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013 και, δεν προκύπτει ο τελικός παραλήπτης. Οι παραπάνω συναλλαγές συνολικής αξίας 66.615,12 κρίθηκαν από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999.....

Επειδή στο Αρ. Πρ. 1506/30.01.07 έγγραφο της ΥΠΕΕ με θέμα (Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων) ως προς τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών ορίζεται ότι: «....

- Έλεγχος αν υφίσταται κάθε στοιχείο, από το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος μέλος.

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. (ΔΕΕ), «...προκύπτει ότι η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο προμηθευτής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κ-μ και, εάν κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κ-μ παραδόσεως (βλ. C-409/04, C-184/05, (C-84/09)). Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, μετά την κατάργηση του μεθοριακού ελέγχου μεταξύ των κ-μ, προκύπτει ότι είναι δυσχερές για τη φορολογική αρχή να διασφαλίσει ότι τα εμπορεύματα έχουν όντως εγκαταλείψει το έδαφος του εν λόγω κ-μ. Ως εκ τούτου, οι εθνικές φορολογικές αρχές προβαίνουν στην επαλήθευση αυτή κυρίως βάσει των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίζουν οι υποκείμενοι στον φόρο και των δηλώσεών τους (βλ. C-409/04, σκέψη 44, καθώς και C-184/05, σκέψη 24).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν 4557/2018 «Μέτρα συνήθους δέουσας επιμέλειας» (άρθρο 13 παράγραφοι 1 έως 6, άρθρο 14 παράγραφοι 4 έως 5 και Παράρτημα Ι της Οδηγίας 2015/849) ορίζεται ότι: 1. Τα μέτρα της συνήθους δέουσας επιμέλειας που εφαρμόζουν τα υπόχρεα πρόσωπα ως προς τον πελάτη περιλαμβάνουν:.....

Επειδή με το άρθρο 14 του Ν. 4557/2018 προβλέπεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των όσων προβλέπονται στις παραγράφους 2, 3 και 4, η πιστοποίηση και η επαλήθευση των στοιχείων ταυτότητας του πελάτη και του πραγματικού δικαιούχου πραγματοποιείται πριν από τη σύναψη της επιχειρηματικής σχέσης ή τη διενέργεια της συναλλαγής.

2. Η επαλήθευση των στοιχείων ταυτότητας προσώπων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 επιτρέπεται να ολοκληρώνεται κατά τη διάρκεια της σύναψης της επιχειρηματικής σχέσης, εφόσον αυτό απαιτείται για να μη διακοπεί η ομαλή διεξαγωγή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και εφόσον ο κίνδυνος διάπραξης νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες ή χρηματοδότησης της τρομοκρατίας είναι μικρός. Στις περιπτώσεις αυτές, οι εν λόγω διαδικασίες επαλήθευσης περατώνονται το συντομότερο δυνατό μετά την αρχική επαφή.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 25/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. και, τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή, τον έλεγχο και την αξιολόγηση αυτών προκύπτει ότι:

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πωλήσεις προς την αλλοδαπή Ιταλική επιχείρηση (IT), για την φορολογική περίοδο 01/08/2018-31/08/2018 συνολικής αξίας 66.615,12.

Στον έλεγχο προσκομίστηκε α) το INV 137/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: coats, gross weight 7.670) συνολικής αξίας 15.014,40€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείας BG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας – ROMA – ITALIA. β) το INV 138/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: suits, coats, gross weight 14.090) συνολικής αξίας 24.638,72€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείας BG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας – ROMA – ITALIA. γ) το INV 139/29-8-2018 με πελάτη την εταιρεία (IT) (εμπορεύματα: suits, pants, coats, gross weight 15.440) συνολικής αξίας 26.962,00€. Στο εν λόγω INV επισυνάφθηκε CMR της εταιρείας BG.....), από το οποίο αναγράφεται ως προορισμός η επιχείρηση –, 137 ROMA ITALIA. Το CMR στο πεδίο της παραλαβής των προϊόντων φέρει σφραγίδα και υπογραφή της εταιρείας CMT - SRL – ROMA – ITALIA.

Για τις ανωτέρω συναλλαγές προσκομίστηκαν τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των.

Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται πως η παράδοση όλων των ανωτέρω εμπορευμάτων έγινε στην εταιρεία (IT) ή κατ' εντολή της σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο στην Ιταλία και στο πλαίσιο μεταβίβασης του δικαιώματος διάθεσης των αγαθών. Με βάση τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά, ο έλεγχος έκρινε τις ανωτέρω συναλλαγές ως φορολογητέες πράξεις, υπαγόμενες σε ΦΠΑ.

Από τα προσκομισθέντα στην Υπηρεσία μας στοιχεία της προσφεύγουσας προς απόδειξη των ισχυρισμών της, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1) Συμφωνητικό για αγοροπωλησία αγαθών της προσφεύγουσας με την εταιρεία(IT) το οποίο φέρει ημερομηνία 22/3/2018.

Το προσκομισθέν συμφωνητικό δεν έχει θεώρηση και συγκεκριμένα δεν συνοδεύεται από υποβληθείσα κατάσταση συμφωνητικών και δεν έχει γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή άλλη αρμόδια αρχή, σε αυτό ως έδρα της ιταλικής εμφανίζεται η – Rome, και η οποία διαφέρει από τη δηλωθείσα στην ιταλική φορολογική αρχή διεύθυνση έδρας άσκησης δραστηριοτήτων (.....00169 ROMA RM) Επίσης σε αυτό ορίζεται πως οι παραγγελίες και οι λεπτομέρειες αυτών θα στέλνονται μέσω e-mail ή fax, και πως τα έξοδα μεταφοράς βαρύνουν τον αγοραστή.

2) Έγγραφο (στην αγγλική) το οποίο φέρει την σφραγίδα της εταιρείας με ημερομηνία 26/7/2019 μεταφρασμένο από την ορκωτή μεταφράστρια αρ. χωρίς όμως να φέρει θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής αυτής, στο οποίο αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα:

«Με την παρούσα επιβεβαιώνουμε πως για το έτος 2018 η εταιρεία μας επονομαζόμενη με ιταλικό ΑΦΜ παραχώρησε έκταση 800 τετραγωνικών μέτρων στις εταιρείες με ιταλικό ΑΦΜ, ... με ιταλικό ΑΦΜ και με ιταλικό ΑΦΜ

Τα πιστοποιητικά CMR με την υπογραφή και σφραγίδα μας αναφέρουν ως τόπο παράδοσης τη διεύθυνσή μας. Η εταιρεία μας δεν αποθηκεύει τα προϊόντα, αλλά παρέχει μόνο υπηρεσίες (π.χ. ανυψωτικά μηχανήματα). Συνήθως πραγματοποιείται μεταφόρτωση από φορτηγό σε φορτηγό, όπου γίνεται και η καταμέτρηση.

Επιβεβαιώνουμε ότι στις 04-09-2018 παραλάβαμε από την εταιρεία 271 κούτες με αριθμό CMR 11117. Από την ίδια εταιρεία παραλάβαμε στην ίδια ημερομηνία 321 κούτες με αριθμό CMR 11118..... Επίσης φέρει σημείωση ότι Η ενημέρωση γίνεται για τους μήνες που ζητήθηκαν».

Το ανωτέρω έγγραφο δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία, ούτε επιβεβαίωση, από δημόσια αρχή της Ιταλίας των στοιχείων του υπογράφοντα που στην προκειμένη περίπτωση είναι η επιχείρηση , -00155 Roma -P. IVA

Επίσης μαζί με αυτό δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να επιβεβαιώνονται όσα αναφέρονται σε αυτό, όπως συμφωνητικό μεταξύ της και της για την παραχώρηση του χώρου, έγγραφη εντολή από παραλαβής των εμπορευμάτων από την, στοιχεία παράδοσης των εμπορευμάτων που αναφέρονται στα ανωτέρω CMR, από την στην κλπ.

3. Έγγραφο του συστήματος ανταλλαγής πληροφοριών για το φόρο προστιθέμενης αξίας (VIES) επαλήθευση αριθ. Φ.Π.Α. της Ευρωπαϊκής Επιτροπής με ημερομηνία υποβολής αίτησης 29/7/2019 ώρα 11:29:25, το οποίο αναφέρει πως ο αριθμός Φ.Π.Α.: IT..... – – ROMA ισχύει.

Σημειώνεται δε πως η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας(IT) όπως προκύπτει από το ανωτέρω έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί .

4. Έγγραφο της Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών της Ιταλίας (με ημερομηνία 18/8/2019) μεταφρασμένο από την ορκωτή μεταφράστρια αρ. με γνήσιο υπογραφής θεωρημένο από υπάλληλο του Προξενικού Γραφείου (.....), το οποίο αναφέρει πως «από την επαλήθευση του φορολογικού αριθμού ΦΠΑ προκύπτει πως ο αριθμός ΦΠΑ είναι ενεργός, το όνομα της εταιρείας είναι ΑΠΛΟΥΣΤΕΥΜΕΝΗ και η ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας είναι 05/02/2018.».

5. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν υπέβαλε αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής στις Ιταλικές αρχές για την επιβεβαίωση των συναλλαγών της με την , για την ελεγχόμενη περίοδο 1/8/2018-31/8/2018 και ότι χρησιμοποίησε έγγραφα και διαπιστώσεις που αφορούν διαφορετικές φορολογικές περιόδους. Η προσφεύγουσα προς ενίσχυση των ισχυρισμών της προσκόμισε το με αριθ. Πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ Ε΄ Θεσσαλονίκης, όπου η Δ.Ο.Υ επιβεβαιώνει ότι κατά τον έλεγχο αξιοποιήθηκαν στοιχεία που της κοινοποιήθηκαν από άλλες Υπηρεσίες (Α΄ Δ.Ο.Υ Θεσσαλονίκης, Α΄ Τελωνείο Θεσσαλονίκης, ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης και ΣΤ΄. Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Φορολογικής διοίκησης) όπως αυτά αναλυτικά μνημονεύονται στην από 25/07/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ.

6. Η προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΥΠΕΠΝΥ ΕΜΠ 08-01-2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσκόμισε επιπρόσθετα δικαιολογητικά που αφορούν συναλλαγές της με την Οι συναλλαγές αφορούν μήνα που δεν ελέγχεται και τα στοιχεία που προσκομίζει μηνός Ιουνίου έτους 2018. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία ,INVOICE, στοιχεία εντολής πληρωμής από την ALPHABANK καθώς και σημείωμα φόρτωσης κοντέινερ προς την Greece sa. Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν επιβεβαιώνεται ούτε η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Cosco Greece sa , κατά τον μήνα Ιούνιο του 2018 ούτε και η παραλαβή τους από την

Επειδή κατά την διάρκεια του ελέγχου, στις 04-06-2019 στην Δ.Ο.Υ κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ ΔΕΛ ΣΤ/28-05-2019 ΕΞ 2019 έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από τις φορολογικές αρχές της Ιταλίας με το οποίο γνωστοποιήθηκε πως οι συναλλαγές της εταιρείας CHRISFAIR M.I.K.E. με την εταιρεία(IT) δεν μπορούν να επαληθευτούν και να παρασχεθούν οι αιτούμενες πληροφορίες καθότι η δηλωθείσα διεύθυνση του γραφείου της δεύτερης στη Ρώμη είναι κλειστός χώρος στάθμευσης σε κατάσταση εγκατάλειψης και ο νόμιμος εκπρόσωπος δεν μπορεί να εντοπιστεί. Επίσης, δεν υποβλήθηκαν στην ιταλική φορολογική αρχή κοινοποιήσεις των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Σημειώνεται δε πως η δηλωθείσα διεύθυνση της εταιρείας(IT) όπως προκύπτει από το ανωτέρω έγγραφο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής ROMA, διαφέρει από τη διεύθυνση του πελάτη, όπως αυτή έχει καταγραφεί στα τιμολόγια που έχουν εκδοθεί.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε και στην Υπηρεσία μας έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι τα αγαθά παρελήφθησαν πράγματι και από ποιόν, δεν υπάρχουν στοιχεία για το ποιος έδωσε εντολή και πλήρωσε τη μεταφορά των αγαθών, δεν υπάρχουν στοιχεία για το που αποθηκεύτηκαν τα αγαθά δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι τα αγαθά πουλήθηκαν μετά από την Ιταλική επιχείρηση. Η Ιταλική επιχείρηση δεν έχει δηλώσει στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την επιχείρηση

Τέλος, σημειώνουμε πως για την απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του αποστέλλοντος απαραίτητη προϋπόθεση είναι η παράδοση των εμπορευμάτων στον παραλήπτη του κράτους-μέλους και δεν αρκεί μόνο η μεταφορά των στο κράτος - μέλος.

.....

Βάσει των ανωτέρω, καθότι δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000 ως τόπος παράδοσης των αγαθών της ελεγχόμενης εταιρείας θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000, το εσωτερικό της χώρας (Ελλάδα), καθότι κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.....

Κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΔΕΔ 2905/2018 ΑΘΗΝΑ

Διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. - μη αναγνώριση ενδοκοινοτικών παραδόσεων λόγω μη απόδειξης της μεταφοράς στο εξωτερικό και της εξόφλησης των συναλλαγών

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2017 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 8.652,8€, πλέον

πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 315,83€, ήτοι 8.968,63€, καθώς συμπεριελήφθησαν σε αυτή ενδοκοινοτικές παραδόσεις ύψους 66.560€, για τις οποίες δεν πληρούνταν, σύμφωνα με τον έλεγχο, οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος-μέλος βάσει της ΠΟΛ.1201/1999.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 28-12-2017 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου. Η εντολή ελέγχου εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό ΔΕΛ ΣΤ 139059 ΕΞ 2017 εγγράφου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Ελέγχων – Τμήμα ΣΤ που αφορούσε την προσφεύγουσα επιχείρηση και την κοινοτική επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT). **Με τον με αριθμό/2017 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών δηλώθηκε φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ποσού 154.920,96€.** Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε τον με αριθμό/2017 διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπου δήλωσε φορολογητέα αξία ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ποσού 99.840€. Στον διορθωτικό ανακεφαλαιωτικό πίνακα δηλώθηκε αξία παραδόσεων στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) ποσού 66.560€ (αντί για 99.840€ που είχαν δηλωθεί αρχικά) και στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) ποσού 33.280€ (αντί για 0€ που είχαν δηλωθεί αρχικά). Ο τροποποιητικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο, καθώς υποβλήθηκε μετά την έκδοση εντολής ελέγχου (άρθρο 19 παρ.3 του ν.4174/2013, όπως ίσχυε). Ο έλεγχος εξέδωσε τη με αριθμό/2017 πρόσκληση για διάθεση βιβλίων και στοιχείων σχετικά με τις συναλλαγές της προσφεύγουσας με την (ΑΦΜ/VAT). Από τις ελεγκτικές ενέργειες προέκυψαν τα παρακάτω:

☐ Ενδοκοινοτική παράδοση – Invoice/2017 συνολικής αξίας 16.640€ και βάρους προϊόντος 16.640Kg: Προσκομίστηκε αρχικά στον έλεγχο το με αριθμό/2017 τιμολόγιο, το οποίο ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και όρους μεταφοράς (τα μεταφορικά έξοδα βαρύνουν τον πωλητή). Επίσης, το προσκομισθέν με αριθμό ανέφερε ως αποστολέα την προσφεύγουσα επιχείρηση, ως παραλήπτη την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT), ως μεταφορέα την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και τόπο παράδοσης (ΑΦΜ/VAT , διεύθυνση , ... , ...). Το CMR δεν έφερε υπογραφή/ σφραγίδα παραλήπτη. Το προσκομισθέν στη συνέχεια τιμολόγιο με αριθμό/2017, επικαλέστηκε λάθος η ελεγχόμενη επιχείρηση, ανέφερε ως αντισυμβαλλόμενο την επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) και δεν αναγράφονταν οι όροι μεταφοράς. Προσκομίστηκε και ο τροποποιητικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων/2017, ο οποίος δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο. Αναφορικά με την πληρωμή, πραγματοποιήθηκε έμβασμα 50.000€ από τον εντολέα στις 11-4-2017 που αφορά το συγκεκριμένο τιμολόγιο και το τιμολόγιο/2017. Επιπλέον, προσκομίστηκε στον έλεγχο έγγραφο στην αγγλική γλώσσα, σύμφωνα με το οποίο η επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT) βεβαιώνει ότι τα προϊόντα της προσφεύγουσας επιχείρησης παραδόθηκαν στην επιχείρηση (ΑΦΜ/VAT , διεύθυνση). Δεν προσκομίστηκε άλλο στοιχείο που να καταδεικνύει τη σχέση μεταξύ των επιχειρήσεων (ΑΦΜ/VAT) και (ΑΦΜ/VAT) και να τεκμηριώνει τη συναλλαγή. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δήλωσε ότι τα έξοδα μεταφοράς βάρυναν τον αντισυμβαλλόμενο, παρόλο που στο CMR ανέφερε ως όρους CPT, χωρίς να προσκομιστεί άλλο στοιχείο μεταφοράς (π.χ. τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών μεταφοράς, πληρωμή του μεταφορέα). **(ΟΜΟΙΕΣ ΑΛΛΕΣ ΠΕΝΤΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ)**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 «Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 16 του ν.2948/2001 (ΦΕΚ Α' 242/ 19-10-2001):.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Τόπος παράδοσης αγαθών» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α. - ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.3312/2005 (ΦΕΚ Α' 35/ 16-02-2005):.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/ 24-11-2014): «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται κε κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).....

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1201/ 29-10-1999 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος - μέλος»:

«2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:.....

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

.....

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. **Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ.**

Επειδή ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα σχετικά CMR, τα οποία όμως δεν φέρουν υπογραφή/ σφραγίδα του πελάτη-λήπτη των προϊόντων και το σημείωμα που επισυναπτόταν σε αυτά έφερε τη γενική περιγραφή «προϊόν- φράουλες». Από τα CMR, λοιπόν, δεν αποδεικνύεται πέραν αμφιβολίας η μεταφορά των προϊόντων στη χώρα που επικαλείται ο προσφεύγων (Λιθουανία). Η υπογραφή του φερόμενου ως οδηγού του οχήματος επί του συνημμένου σημειώματος, επίσης, δεν αποδεικνύει τη σχετική μεταφορά των αγαθών. Σημειώνεται ότι στα CMR δεν υπήρχε η ένδειξη εάν πρόκειται για οχήματα ιδιωτικής ή δημόσιας χρήσης.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία επιπλέον από τον προσφεύγοντα, πέραν των CMR, τα οποία να αποδεικνύουν τη φυσική μεταφορά των προϊόντων, όπως, ενδεικτικά, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεταφοράς των προϊόντων, παρόλο που στα CMR αναφερόταν ότι τα κόστη μεταφοράς βαρύνουν τον προσφεύγοντα (όρος CPT).

Επειδή ο έλεγχος έκανε αντιπαραβολή των τραπεζικών εμβασμάτων που πραγματοποιήθηκαν από τον φερόμενο ως πελάτη του προσφεύγοντα, από την οποία προκύπτουν τα εξής: α) το συνολικό ποσό των τραπεζικών εμβασμάτων υπερβαίνει το συνολικό ποσό των τιμολογίων και ο προσφεύγων επικαλείται μια τραπεζική μεταφορά ποσού 61.000€ άνευ αιτιολογίας ως το ποσό που επέστρεψε στον φερόμενο ως πελάτη του (ΑΦΜ/VAT) και ένα ιδιωτικό έγγραφο άνευ σφραγίδας της, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων επέστρεψε ποσό 61.000€ και οφείλει να επιστρέψει ακόμη 22.520€ στην, β) η αιτιολογία που αναφέρεται στην κατάθεση ποσού 100.000€ είναι: «πληρωμή σύμφωνα με τον υπ' αριθμόν τιμολόγιο».

Από τα προαναφερθέντα δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών έναντι των συγκεκριμένων τιμολογίων με αριθμό/2017, .../2017, .../2017 και/2017.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος έπρεπε να έχει υποβάλει αίτημα για διοικητική συνδρομή στην αντίστοιχη Λιθουανική Αρχή είναι ανεξάρτητος από την υποχρέωσή του για τεκμηρίωση – απόδειξη των συναλλαγών και προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα ΠΟΛ.1201/ 29-10-1999, σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει επιπλέον, φωτοαντίγραφα της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαβόντος και να επιδεικνύονται στον έλεγχο. Επίσης οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο όπως αντίγραφα (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος και για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων, προϋποθέσεις που δεν τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα.

Επειδή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε επιχείρηση στη Λιθουανία και, συνεπώς, θεωρείται ότι διατέθηκαν στην Ελλάδα, σε φορολογητέες πράξεις-εκροές, υπαγόμενες σύμφωνα με το ν.2859/2000 σε συντελεστή φόρου 13%, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αντίστοιχων εισροών.

.....

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες**, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **πρέπει να απορριφθεί**.

ΔΕΔ 962/2018 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Ο πωλητής δεν μπορεί να στερηθεί την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης από τον ΦΠΑ με μόνη αιτιολογία ότι η φορολογική διοικητική αρχή άλλου κ_μ προέβη στη διαγραφή του ΑΦΜ / ΦΠΑ του αποκτώντος όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ 1201/1999

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ /19.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, κύριος φόρος 220.273,54€ και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 264.328,25€, ήτοι συνολικό ποσό 484.601,79€, λόγω μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 2.158.719,17€ γιατί δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αναλογούντος φόρου εκροών ποσού 280.633,49€.

Με την υπ' αριθ /19.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 80.671,20€ σε 6.248,26€, ήτοι κατά το ποσό των 74.422,94€, λόγω μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 108.176,74€ γιατί δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αναλογούντος

φόρου εκρών ποσού 14.062,98€, καθώς και μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 60.359,96€.

Με την υπ' αριθ /19.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 123.614,46€ σε 40.920,45€, ήτοι κατά το ποσό των 82.694,01€, λόγω μη αναγνώρισης του ενδοκοινοτικού χαρακτήρα παραδόσεων ποσού 63.623,59€ γιατί δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1201/1999 και καταλογισμού του αναλογούντος φόρου εκρών ποσού 8.271,07€ καθώς και μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 74.422,95€.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με το 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, με το υπ' αριθ. πρωτ. 1100874/4917/719/Α0014/ΠΟΛ. 1201/29.10.1999 έγγραφο της 14ης Διεύθυνσης (Φ.Π.Α.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με τη διαδικασία απαλλαγής της παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και συγκεκριμένα τονίζεται ότι:.....

Επειδή, το ΔΕΕ στην υπόθεση C-273/11 απεφάνθη ότι το άρθρο 138 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχει την έννοια ότι μπορεί να μην αναγνωριστεί στον πωλητή το δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο για ενδοκοινοτική παράδοση, υπό την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι ο πωλητής αυτός δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις που υπείχε από πλευράς αποδείξεως ή ότι γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η συναλλαγή που πραγματοποίησε αποτελούσε μέρος απάτης την οποία είχε διαπράξει ο αποκτών και δεν έλαβε όλα τα μέτρα που μπορούσε ευλόγως να λάβει ώστε να αποφύγει τη δική του συμμετοχή στην απάτη αυτή. Ο πωλητής δεν μπορεί να στερηθεί την απαλλαγή μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, υπό την έννοια του άρθρου 138 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, από τον ΦΠΑ με μόνη αιτιολογία ότι η φορολογική διοικητική αρχή άλλου κ-μ προέβη στη διαγραφή του ΑΦΜ - ΦΠΑ του αποκτώντος η οποία, καίτοι πραγματοποιήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο της παραδόσεως του αγαθού, ισχύει αναδρομικώς από ημερομηνία προγενέστερη της παραδόσεως αυτής [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος - Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 786].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα της από 19/12/2017 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τον ενδοκοινοτικό χαρακτήρα σε παραδόσεις αγαθών αξίας 2.158.719,17€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, αξίας 108.176,74€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012 και αξίας 63.623,59€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, στις οποίες αναλογεί φόρος εκρών 280.633,49€, 14.062,98€ και 8.271,07€ αντιστοίχως, προς κοινοτικές επιχειρήσεις που χαρακτηρίστηκαν, είτε μέσω του δικτύου EUROFISC είτε μέσω απαντήσεων αιτημάτων αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής του Υπουργείου Οικονομικών της Ρουμανίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2015 ΕΜΠ/30.01.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, σε απάντηση του με αριθ. πρωτ. 27836/01.07.2014 εγγράφου της Δ.Ο.Υ, «εξαφανισμένοι έμποροι». Οι λογιστικές εγγραφές τακτοποίησης υπολοίπων εξόφλησης των πελατών, ύψους 830.000,00€, που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας στις 31/12/2013 χωρίς να υπάρχουν παραστατικά εξόφλησης, ως απλή και μόνο διαπίστωση του ελέγχου, που ενδεχομένως να αποτελεί παράβαση άλλων φορολογικών διατάξεων, δεν οδήγησε στην εξαγωγή οποιουδήποτε συμπεράσματος κι ενός σαφούς και πλήρως αιτιολογημένου πορίσματος. Αντιθέτως, κατά παραδοχή

του ελέγχου, πραγματοποιήθηκε έλεγχος εγκυρότητας του ΑΦΜ - ΦΠΑ των αντισυμβαλλόμενων κοινοτικών επιχειρήσεων και διαπιστώθηκε ότι κατά το χρόνο πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών ήταν ενεργές, όπως προκύπτει από την αντιπαραβολή ημερομηνιών έναρξης και διακοπής εργασιών των ρουμάνικων επιχειρήσεων με τις ημερομηνίες των υπό κρίση τιμολογίων, όλες οι συναλλαγές πληρούν τις προβλεπόμενες από την ΠΟΛ. 1201/1999 προϋποθέσεις (φορολογικά στοιχεία, αποδεικτικά μεταφοράς, τραπεζικά εμβάσματα, εγγραφή στο VIES των αγοραστών κ.λπ.), καταχωρήθηκαν στα βιβλία και συμπεριλήφθηκαν στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και intrastat.

Επιπροσθέτως, η Διεύθυνση Ελέγχων - Τμήμα ΣΤ' με τα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2015/17.03.2015, ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2015/12.10.2015, ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2016/10.03.2016 και ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2016/29.03.2016 έγγραφα ενημερώνει ότι στο πλαίσιο αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής δεν προέκυψαν ουσιαστικές διαφορές, μετά από έλεγχο μεταφορικών εταιρειών που εκτέλεσαν τις υπό κρίση ενδοκοινοτικές παραδόσεις.

Επειδή, από τον έλεγχο δε διαπιστώθηκε και δεν καταλογίσθηκε εικονικότητα ως προς τις υπό κρίση συναλλαγές. Τουτέστιν, δεν αποδείχθηκε μέσω της ελεγκτικής διαδικασίας η μη πραγματοποίηση των παραδόσεων ως αυτές περιγράφονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας και μεταφοράς και αναλυτικότερα ως ακολούθως:

Επίσης, από την οικεία έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αποδείχθηκε η συμμετοχή της προσφεύγουσας σε οποιαδήποτε πράξη συνδεόμενη με απάτη ενδοκοινοτικού ΦΠΑ ή η μη λήψη όλων των απαιτούμενων εκ μέρους της μέτρων για τη διασφάλιση και απόδειξη των συναλλαγών. Ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις, αφορώσες παραδόσεις ενδοκοινοτικού χαρακτήρα σε κοινοτικές επιχειρήσεις, στερούνται πραγματικού και νομικού ερείσματος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου, έχει νομικό έρεισμα, κρίνεται νόμω και ουσία βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

ΔΕΔ 524/2020 ΑΘΗΝΑ

Επιστροφή ΦΠΑ που προκύπτει από διενέργεια (πωλήσεων) εξαγωγών σε τρίτες χώρες

ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο έλεγχος, ύστερα από τον έλεγχο των παραστατικών που αφορούσαν τις εξαγωγές, έκρινε:

1) Φορολογική περίοδος 01.01.2016 - 31.12.2016

α) Εκροές:

Από το συνολικό ποσόν των εξαγωγών ύψους 46.828,07 ευρώ που δηλώθηκε με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (αρχικές και συμπληρωματικές- κωδ. 348 εξαγωγές) και με βάση τα προσκομισθέντα παραστατικά, ο έλεγχος αναγνώρισε τα παρακάτω:

- Ποσόν 16.486,60 ευρώ που άφορα τρεις (3) εξαγωγές (σελ 11 έκθεσης) το οποίο προκύπτει και από την εφαρμογή ΦΠΑ-Στοιχεία Τελωνείων (ICIS) - κατάσταση εξαγωγών με οριστικοποιημένη συνολική αξία εξαγωγών της προσφεύγουσας οντότητας ύψους 16.486,60 ευρώ.

- Ποσόν 1.790,36 ευρώ που αφορά έσοδα από παρεχόμενη υπηρεσία το οποίο έχει καταχωρηθεί στα βιβλία (έσοδα) λογ. 73.01.05.000 της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εξαγωγές το ποσόν των 28.551,12 ευρώ (46.828,07-16.486,60-1.790,36 = 28.551,12) καθώς δεν προσκομιστήκαν (σελ. 12 έκθεσης) όλα τα δικαιολογητικά (αντίγραφα τελωνειακών παραστατικών εξαγωγής, το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Έγγραφου (Ε.Δ.Ε.) με την σχετική πράξη βεβαίωσης εξόδου επί του αντιτύπου από το αρμόδιο τελωνείο εξόδου, φορτωτικά έγγραφα διακίνησης, τραπεζικό έγγραφο εξόφλησης), προκειμένου να αποδειχθεί η πραγματοποίηση των εξαγωγών σε τρίτες χώρες βάσει των διατάξεων της Πολ. 1202/1999 και της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013 και έκρινε ότι για συναλλαγές (πωλήσεις) ύψους 28.551,12 ευρώ δεν αποδόθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α..

β) Εισροές:

Ο έλεγχος δεν διαπίστωσε διαφορές και αναγνώρισε το σύνολο των δηλωθέντων φορολογητέων εισροών ποσού 51.906,43 ευρώ και του αναλογούντος φόρου εισροών 11.903,89 ευρώ.

Ύστερα από τα ανωτέρω ο έλεγχος εξέδωσε την υπ. αρ./2019 οριστική πράξη ΦΠΑ φορολ. έτους 2016, με την οποία το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση, ποσού 29.447,31 ευρώ, διαμορφώθηκε στο ορθό ύψους 14.945,93 ευρώ.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με την ΠΟΛ.1262/2-8-1993 (ΦΕΚ Β 675/2-9-93) : Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της παράδοσης ενδοκοινοτικής απόκτησης και εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή παράδοση σε υποκειμένους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος καθώς και της παροχής υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την πραγματοποίηση των πράξεων αυτών.

(Η παρούσα απόφαση καταργήθηκε με την απόφαση ΠΟΛ. 1167/29-7-2015 (ΦΕΚ Β 1808/21-8-2015).)

Άρθρο 1 - Απαλλαγή της εξαγωγής αγαθών

Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο πωλητή - εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας απαιτούνται:

α) Τιμολόγιο πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στο τιμολόγιο, που πρέπει να θεωρείται από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής, αναγράφεται η ένδειξη "ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ".

β) Αντίγραφο του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής, που προορίζονται για το αρχείο του εξαγωγέα, καθώς και το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.) από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών.

γ) Το οικείο αποδεικτικό της τυχόν μεσολαβούσας τράπεζας, για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης πράξης....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1203/30-12-2016: Διαδικασία απαλλαγής από το φόρο προστιθέμενης αξίας κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή από τον πωλητή –εξαγωγέα, αποφασίστηκε ότι:

«Άρθρο 1: Για την απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας των παραδόσεων αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα στο εσωτερικό της χώρας σε αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. απαιτείται:

α) Υποβολή τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σύμφωνα με τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας. Επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής δηλώνεται ο ΑΦΜ του υποκείμενου στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα.

β) Τιμολόγιο πώλησης που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ» και δηλώνεται επί του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής.

Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών που ενεργούνται από υποκείμενο στο ΦΠΑ πωλητή-εξαγωγέα εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή-ιδιώτη εγκατεστημένο εκτός Ε.Ε. δύναται να εκδίδεται, κατά τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου, στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης) από την οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του πελάτη.

γ) Αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό μήνυμα «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής» - «Export Notification» το οποίο εκδίδεται από το Τελωνείο Εξαγωγής μέσω του υποσυστήματος Ελέγχου Εξαγωγών του ICISnet.

Σε περίπτωση υποβολής από τον υποκείμενο στο φόρο πωλητή-εξαγωγέα του οικείου τελωνειακού παραστατικού εξαγωγής σε άλλο Κράτος Μέλος, κατά τις διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής νομοθεσίας, οποιοδήποτε αποδεικτικό εξόδου των αγαθών από το τελωνειακό έδαφος της Ε.Ε. το οποίο παρέχεται από αρμόδια τελωνειακή αρχή άλλου Κράτους Μέλους της Ε.Ε.

δ) Τραπεζικό μέσο πληρωμής από το οποίο θα προκύπτει η καταβολή του αντιτίμου της αξίας του τιμολογίου πώλησης, για κάθε συναλλαγή ξεχωριστά ή συγκεντρωτικά για περισσότερες συναλλαγές, κατά το μέρος της αντιπαροχής που δεν καταβάλλεται σε είδος και δεν συμψηφίζεται λογιστικά έναντι οφειλής του αντισυμβαλλομένου.

Στις περιπτώσεις που για συγκεκριμένες συναλλαγές, ή για συγκεκριμένες επιχειρήσεις λόγω της φύσης των εργασιών τους, η προσκόμιση τραπεζικού μέσου πληρωμής είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. Επίσης το ανωτέρω γεγονός θα γνωστοποιείται στην αρμόδια

φορολογική και τελωνειακή αρχή αποκλειστικά πριν την πραγματοποίηση της εξαγωγής προκειμένου να αξιολογούνται τα πραγματικά περιστατικά κατά τη διενέργεια του ελέγχου, ανεξαρτήτως του χρόνου που ο τελευταίος θα διενεργηθεί.

Εφόσον η εξόφληση της συναλλαγής γίνεται με μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, ο υποκείμενος στο φόρο πωλητής υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο εργάσιμων ημερών από την πραγματοποίηση της εξαγωγής σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε...»..

Επειδή με την ΠΟΛ 1199/24-07-2002, με θέμα: «Εναλλακτικά στοιχεία απόδειξης της οριστικής εξαγωγής των αγαθών για την απαλλαγή του Φ.Π.Α., σε περιπτώσεις απώλειας του αντιτύπου 3 του Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.), ρίζεται ότι: «..... στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις αποδεδειγμένης απώλειας του οικείου αντιτύπου 3 του Ε.Δ.Ε., κατόπιν ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του εξαγωγέα, εφόσον επιβεβαιώνεται από τα πραγματικά περιστατικά και αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών, να γίνεται δεκτή σε συνδυασμό με τα ακόλουθα αποδεικτικά στοιχεία :

α) Αντίγραφο του Τιμολογίου πώλησης, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θεωρημένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή της εξαγωγής και φέρει την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ Φ.Π.Α. ΛΟΓΩ ΕΞΑΓΩΓΗΣ».

β) Φωτοαντίγραφο του αντιτύπου αριθμ. 1 του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής θεωρημένο από το Τελωνείο εξαγωγής και το οποίο είχε εκδοθεί με την ένδειξη «ΓΙΑ ΤΟ ΑΡΧΕΙΟ ΤΟΥ ΕΞΑΓΩΓΕΑ».

γ) Το σχετικό αποδεικτικό της Τράπεζας που μεσολάβησε για την εισαγωγή ή το συμψηφισμό ή τη νόμιμη εκχώρηση του συναλλάγματος της συγκεκριμένης εξαγωγής.

δ) Τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών .

ε) Θεωρημένο φωτοαντίγραφο, στο οποίο έχει συνταχθεί πράξη εξόδου των εμπορευμάτων από το Τελωνείο εξόδου, του αντιτύπου αριθμ. 5 της Δήλωσης Διαμετακόμισης ή του αποκόμματος του φύλλου Νο 2 (θέσεις 18 - 28) του Δελτίου TIR μαζί με το τον αριθμό του φύλλο Νο 1 ή του αντιτύπου Ε του Ε.Δ.Ε. εξαγωγής.

Το φωτοαντίγραφο αυτό θα ζητείται με αίτηση του εξαγωγέα, από το αρμόδιο Τελωνείο εξαγωγής ή αναχώρησης.

στ) Οποιοδήποτε άλλο στοιχείο θεωρεί ως αποδεικτικό της πραγματοποίησης της εξαγωγής ο έλεγχος (π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην Τρίτη χώρα, θεωρημένο από την αρμόδια αρχή).....».

Επειδή, η προσφεύγουσα στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ (αρχικές και τροποποιητικές) φορολογικού έτους 2016, που υπέβαλε, δήλωσε (κωδ. 348) ως εξαγωγές (τρίτες χώρες) συνολικό ποσόν 46.828,07 ευρώ (σελ. 11-12 έκθεσης) ήτοι:

Περίοδος	Ποσόν σε ευρώ.
Φεβρουάριος	15.556,02
Απρίλιος	20.763,91
Μάιος	4.645,92
Ιούνιος	5.862,22
Σύνολο	46.828,07

Επίσης, το ανωτέρω ποσόν, ύψους 46.828,07 ευρώ, η προσφεύγουσα το έχει καταχωρήσει στα βιβλία της (σελ. 11 έκθεσης) ως εξής:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσόν σε ευρώ
70.01.99.000	Πωλήσεις εμπορευμάτων εξωτερικού ως εξαγωγές	45.037,72
73.01.05.000	Έσοδα από παρεχόμενη υπηρεσία	1.790,35
Σύνολο εσόδων		46.828,07

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο για την πώληση αγαθών σε τρίτες χώρες, τα προσήκοντα παραστατικά – αποδεικτικά στοιχεία μόνο για τρεις συναλλαγές- εξαγωγές, με χώρες προορισμού Τουρκία και Λίβανο, συνολικής αξίας εξαγωγών 16.486,60 ευρώ (όπως αναλυτικά αναφέρεται η κάθε μια συναλλαγή στην σελ. 11 έκθεσης έλεγχου).

Επειδή, από το ηλεκτρονικό αρχείο μέσω της εφαρμογής NEO-TAXIS- Εφαρμογή ΦΠΑ- Στοιχεία Τελωνείων (ICIS)-Κατάσταση εξαγωγών (στοιχείο του φακέλου) προκύπτει οριστικοποιημένη συνολική αξία εξαγωγών της προσφεύγουσας οντότητας ποσού ύψους 16.486,60 ευρώ, το οποίο αφορά τις τρεις (3) ανωτέρω συναλλαγές- εξαγωγές ισόποσης αξίας.

Επειδή, ο έλεγχος, από το συνολικό δηλωθέν ποσόν εξαγωγών 46.828,07 ευρώ αποδέχτηκε το ποσόν των 16.486,60 ευρώ για το οποίο προσκομίστηκαν τα προσήκοντα παραστατικά και είναι οριστικοποιημένο για το διάστημα από 01/01/2016-31/12/2016 όπως αποδεικνύεται από την Εφαρμογή ΦΠΑ-Στοιχεία Τελωνείων (ICIS)-Κατάσταση εξαγωγών, ενώ δεν αποδέχτηκε ως εξαγωγές τις συναλλαγές ποσού ύψους 28.551,12 ευρώ (46.828,07-16.486,60) καθώς δεν προσκομίστηκαν τα ζητηθέντα δικαιολογητικά από τα οποία να αποδεικνύεται η εξαγωγή των αγαθών που περιγράφονται στα αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης (INVOICE).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε, ούτε στον έλεγχο (σελ. 17 έκθεσης) ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή της, αντίγραφα τελωνειακών παραστατικών με πράξη του Τελωνείου εξόδου, ούτε το αντίτυπο 3 του οικείου Ενιαίου Διοικητικού Εγγράφου (Ε.Δ.Ε.) από το οποίο αποδεικνύεται η οριστική εξαγωγή των αγαθών, για τις επιπλέον πωλήσεις ύψους 28.551,12 €, ούτε οποιοδήποτε άλλο στοιχείο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1199/2002 που να αποδεικνύει την πραγματοποίηση της εξαγωγής όπως π.χ. αντίγραφο του παραστατικού εισαγωγής στην Τρίτη χώρα, θεωρημένο από την αρμόδια αρχή.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά δεν στοιχειοθετούνται οι εξαγωγές αξίας 28.551,12€ και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται.

ΔΕΔ 3008/2019 ΑΘΗΝΑ

ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ Φ.Π.Α ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ ΠΛΟΙΩΝ ΠΟΥ ΕΛΛΙΜΕΝΙΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΛΙΜΑΝΙΑ ΑΛΛΩΝ ΚΡΑΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΚΑΙ ΤΡΙΤΩΝ ΧΩΡΩΝ ΧΩΡΙΣ ΤΗΝ ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΥΠΩΣΕΩΝ ΕΞΑΓΩΓΗΣ ΆΡΘΡΟ 27 Ν. 2859/2000 - Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014 - Δ19Α 5013811 ΕΞ 3.6.2014_

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./02-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018, επιβλήθηκε διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 50.854€, . Επίσης προσδιορίστηκε, για την ίδια περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ποσού 23.170,44€

Ιστορικό

Με την υποβολή της με αριθμό/03-10-2018 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου Ιούνιος, η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α, ποσού 74.024,54, επιλέγοντας ως αιτία τη διενέργεια απαλλασσόμενων πράξεων. Η αίτηση έλαβε τον αρ. πρωτ./2018. Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθ./01-2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Πειραιά. Κατά τον έλεγχο της περιοδικής δήλωσης που υπέβαλε,

διαπιστώθηκε ότι μέρος του αιτούμενου πιστωτικού υπολοίπου σχηματίζεται από τα δεδομένα προηγούμενων περιόδων (01/04/2018 – 31/05/2018).

Βάσει του ανωτέρω ελέγχου η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ως πωλήσεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, τις πωλήσεις που καταχωρίστηκαν στον λογαριασμό 70.00.03.0000 «Εξαγωγές τρίτων χωρών εμπορευμάτων» και μεταφέρθηκαν στον κωδικό 348 «Εξαγωγές και απαλλαγές πλοίων και αεροσκαφών» των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα τελωνειακά έγγραφα (διασαφήσεις εξαγωγής) για να τύχουν απαλλαγής βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του νόμου 2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων της Διοίκησης.. Συνεπεία τούτου ήταν η σύνταξη της με ημερομηνία θεώρησης 02-05-2019 οικείας έκθεσης ελέγχου και η έκδοση της επίδικης πράξης.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου (εκθέσεις ελέγχου-ενδικοφανή προσφυγή-έκθεση απόψεων Δ.Ο.Υ) η προσφεύγουσα κατά τον έλεγχο, για την πώληση αγαθών και εμπορευμάτων σε πλοία ελλιμενισμένα σε λιμένες εντός Ε.Ε., δεν προσκόμισε τις απαραίτητες τελωνειακές διασαφήσεις. Ο έλεγχος δεν μπόρεσε να επαληθεύσει τους εφοδιασμούς μέσω του ηλεκτρονικού συστήματος ICIS, λόγω μη καταχώρησης αυτών, προκειμένου οι πωλήσεις αυτές να τύχουν απαλλαγής Φ.Π.Α.

Η επιχείρηση αντί αυτών προσκόμισε στον έλεγχο

1) τα εκδοθέντα Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής δίχως ΦΠΑ, με την αναφορά επί αυτών ότι τυγχάνουν απαλλαγής ΦΠΑ σύμφωνα με το Αρθρ.27 του Ν.2859/2000.

2) εκτυπώσεις της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας με τους πελάτες που αποτυπώνονται παραγγελίες και ανταλλαγή πληροφοριών αναφορικά με εμπορεύματα.

3) τα έγγραφα που εκδίδονται από την που αποτελούν την απόδειξη παραλαβής των εμπορευμάτων και λαμβάνει μοναδικό αριθμό Σε αυτά εμφανίζονται ως παραλήπτες, εταιρείες που ασχολούνται με την πρακτόρευση πλοίων και την κάλυψη των αναγκών των ναυτιλιακών εταιρειών στις προσεγγίσεις πλοίων τους σε λιμένες της Ε.Ε.

4) έγγραφα έκδοσης των εταιρειών που ασχολούνται με την πρακτόρευση πλοίων εταιρειών, στα οποία απεικονίζεται η φόρτωση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα της μεταφορικής εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με το έγγραφο του Υπ. Οικ. ΔΕΦΚΦ Ε 1072965/12.05.2017 :

« Απαλλαγή από ΦΠΑ στον εφοδιασμό πλοίων

....., αναφορικά με απαλλαγές ΦΠΑ και ΕΦΚ των παραδόσεων αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων, σας ενημερώνουμε ως ακολούθως: Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1α και 1γ του Ν.2859/2000 «Κώδικας ΦΠΑ», απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παράδοση και η εισαγωγή καυσίμων, λιπαντικών, τροφοεφοδίων και λοιπών αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό των δικαιούχων απαλλαγής πλοίων και πλωτών μέσων καθώς και των αντικειμένων και υλικών που προορίζονται να ενσωματωθούν στα πλοία αυτά. Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν ενσωμάτωση διατάξεων της ενωσιακής νομοθεσίας σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθεμένης αξίας (άρθρο 148 της οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου - πρώην άρθρο 15 της 6ης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΚ του Συμβουλίου) και έχουν νομοθετηθεί με το άρθρο 22 του Ν.1642/86, όπως έχει κωδικοποιηθεί με το άρθρο 27 του ισχύων Κώδικα ΦΠΑ Ν.2859/2000.

Η διαδικασία χορήγησης της απαλλαγής από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων ρυθμίζεται με σχετικό κανονιστικό πλαίσιο (11.1591/1546/ ΠΟΛ.69/1987 Α.Υ.Ο., Π. 8271/4879/18.12.1987 (ΠΟΛ.366/1987) Α.Υ.Ο), ενώ, οδηγίες εφαρμογής των σχετικών διατάξεων έχουν δοθεί με εγκυκλίους διαταγές (ενδεικτικά, 1051009/2119/669/ ΠΟΛ.1156/9.5.1997, 1060218/2900/405/ ΠΟΛ. 1155/26.7.1999, ΠΟΛ.1094/ 9.7.2007, ΔΤΔ Α1068392 ΕΞ/2016 κ.λ.π). **Επιπροσθέτως, βάσει του άρθρου 269 του καν. αριθ. 952/2013 περί Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, οι παραδόσεις κοινοτικών εμπορευμάτων που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών με πλήρη απαλλαγή από φορολογικές επιβαρύνσεις, δηλ. ΦΠΑ και Ε.Φ.Κ, πραγματοποιούνται με τη χρήση διατυπώσεων εξαγωγής** ήτοι με μία ενιαία διαδικασία σε ενωσιακό επίπεδο ώστε τα πρόσωπα που προβαίνουν στον εφοδιασμό πλοίων και αεροσκαφών να μπορούν να λάβουν απόδειξη για την πραγματοποίηση του εφοδιασμού η οποία κρίνεται απαραίτητη για σκοπούς φοροαπαλλαγής η ανωτέρω διάταξη, παραγωγού δικαίου της Ε.Ε, είναι άμεσης και υποχρεωτικής εφαρμογής για τα Κράτη Μέλη και τυγχάνει εφαρμογής από το έτος 2011 (άρθρο 786 του ισχύοντος τότε καν. αριθ. 2454/93 της Επιτροπής περί διατάξεων εφαρμογής του Κοινοτικού Τελωνειακού Κώδικα). Τέλος, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε, οι απαλλαγές ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς, ενώ, τα Κράτη Μέλη λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση. Κατόπιν των ανωτέρω, η χορήγηση απαλλαγών από φορολογικές επιβαρύνσεις κατά την παράδοση αγαθών που προορίζονται για τον εφοδιασμό πλοίων προβλέπονται ρητά από διατάξεις της ενωσιακής τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας και τυγχάνουν ενιαίας και ομοιόμορφης εφαρμογής. Τυχόν παρεκκλίσεις στην εφαρμογή των ενωσιακών διατάξεων από τη χώρα μας ενέχει τον κίνδυνο κίνησης διαδικασίας παράβασης από την Ευρ. Επιτροπή με τις συνακόλουθες συνέπειες για τη χώρα μας. »

Επειδή η εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων και εγκυκλίων, για την απαλλαγή και έκπτωση του Φ.Π.Α είναι υποχρεωτική για την Διοίκηση - όσον αφορά την τήρηση της διαδικασίας και τις διατυπώσεις του εφοδιασμού των πλοίων- απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η διενέργεια των εφοδιασμών χωρίς την ακριβή τήρηση των πιο πάνω δημιουργεί δικαίωμα απαλλαγής και έκπτωσης Φ.Π.Α .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου (πλην της απόρριψης από τις εκπιπόμενες πωλήσεις των εφοδιασμών σε τρίτες χώρες με τα Τ.ΔΑ με αύξοντες αριθμούς & που αναφέρουμε πιο πάνω) όπως αυτές καταγράφονται στις από 02-05-2019 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.**

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

ΔΕΔ 2203/2019 ΑΘΗΝΑ

ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΠΑ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2014, 2015, 2016, 2017, ΑΡΘΡΟ 57 ΚΑΙ 36 Ν.3669/2008, ΑΡΘ. 137 Ν. 4412/2016

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2014, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 57.927,60, ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 17.378,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 75.305,88 ευρώ και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 96.996,31 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2015, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 33.860,48 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 16.930,24 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 50.790,72 ευρώ και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 435.169,78 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2016, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 294.684,27 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 147.342,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 442.026,40 ευρώ και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 21.151,12 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2017, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 22.872,04 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.436,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 34.308,06 ευρώ και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 45.115,77 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 15/02/2019 Εκθέσεων α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και β) Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. α' Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ., που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. /0/13-7-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως Δ.Ο.Υ., αφορμή της οποίας αποτέλεσε η υπ' αριθ. /2018 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας, με την οποία ζητούσε την επιστροφή ποσού 650.000,00 ευρώ από το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/12/2017-31/12/2017, ύψους 652.773,98 ευρώ με την αιτιολογία ότι πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-7-2004. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο δημιουργήθηκε διότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πράξεις για τις οποίες δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με την αιτιολογία ότι αυτές είναι εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. ως αποζημιώσεις.

Οι εκροές οι οποίες έχουν εξαιρεθεί του Φ.Π.Α. χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: Η πρώτη περιλαμβάνει Τιμολόγια Αποζημίωσης Σταλιών λόγω Διακοπής Εργασιών ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει Τιμολόγια Αποζημίωσης Πρόσθετων Μεταφορών.

Κατά την κρίση του ελέγχου, οι εν λόγω αμοιβές δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά της αποζημίωσης αλλά αντίθετα συνιστούν προσαύξηση της αντιπαροχής, η οποία είχε συμφωνηθεί με την αρχική σύμβαση. Ως εκ τούτου ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους

1.007.777,36 €, για το σύνολο των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί χωρίς Φ.Π.Α., και προσαύξησε αντίστοιχα τις φορολογητέες εκροές και τον φόρο εκροών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή (διατάξεις Ν. 2859/2000, Κώδικας των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, ΚΛΠ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.3669/2008 (περί κωδικοποίησης της νομοθεσίας κατασκευής δημοσίων έργων):

«Κάθε σύμβαση επόμενη της αρχικής συνοδεύεται από Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.) που περιλαμβάνει ιδίως τις ενδείξεις των εργασιών, τις τιμές μονάδας των εργασιών, τα μεγέθη των ποσοτήτων, τις δαπάνες του προϋπολογισμού του αρχικά ανατεθέντος έργου, του προϋπολογισμού της αμέσως προηγούμενης σύμβασης και του προϋπολογισμού της προς κατάρτιση νέας σύμβασης. Περιλαμβάνει ακόμη και τις δαπάνες των απρόβλεπτων, καθώς και την προβλεπόμενη δαπάνη για αναθεώρηση και Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.11 του ιδίου ως άνω νόμου:

«11. Αν ο κύριος του έργου καταστεί υπερήμερος ως προς την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων του, ο ανάδοχος δικαιούται να ζητήσει αποζημίωση μόνο για τις θετικές του ζημιές που προκαλούνται μετά την επίδοση από αυτόν σχετικής έγγραφης όχλησης. Σε περίπτωση υπερημερίας από καθυστέρηση πληρωμής οι θετικές ζημιές οφείλονται κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τον τόκο υπερημερίας.»

Επειδή, ο ανωτέρω Ν.3669/2008 αντικαταστάθηκε από τον Ν.4412/2016 «Δημόσιες συμβάσεις έργων, προμηθειών και υπηρεσιών», του οποίου το αρθ. 137 ορίζει σχετικά:

«1. Αν ο κύριος του έργου καταστεί υπερήμερος ως προς την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων του, ο ανάδοχος δικαιούται να ζητήσει αποζημίωση μόνο για τις θετικές του ζημιές που προκαλούνται μετά την επίδοση από αυτόν σχετικής έγγραφης όχλησης. Η έγγραφη όχληση υποβάλλεται μετά την έναρξη της υπερημερίας του κυρίου του έργου, άλλως είναι πρόωρη και δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματα της. Η ως άνω έγγραφη όχληση πρέπει να περιέχει κατ' ελάχιστον, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν την υπερημερία του κυρίου του έργου, το είδος των θετικών ζημιών των οποίων θα ζητηθεί η αποζημίωση και την ημερήσια αποζημίωση.

Όχληση που δεν έχει το περιεχόμενο αυτό δεν επιφέρει έννομες συνέπειες. Ως θετικές ζημιές αναγνωρίζονται, ιδίως, η δαπάνη εγκαταστάσεων, η εξυπηρέτηση εγγυητικών καλής εκτέλεσης, ασφάλισης έργου, φύλαξης εργοταξίου, σταλίας του προβλεπόμενου από το οργανόγραμμα προσωπικού, μηχανημάτων, γενικών εξόδων, καθώς και ενδεχόμενων τόκων προκαταβολής.

Ιδιαίτερα για την αποζημίωση των γενικών εξόδων λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των γενικών εξόδων στο ποσοστό που αντιστοιχεί στο έργο, όπως προκύπτει από τους δημοσιευμένους ισολογισμούς των τελευταίων πέντε (5) ετών και εφαρμόζεται επί της ημερήσιας αξίας του έργου χωρίς ΓΕ+ΟΕ, απρόβλεπτα, αναθεώρηση και ΦΠΑ. Σε περίπτωση υπερημερίας από καθυστέρηση πληρωμής λογαριασμού, οι θετικές ζημιές οφείλονται κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τον τόκο υπερημερίας.»

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., κατά την διάρκεια εκτέλεσης του αναληφθέντος έργου έλαβαν χώρα τα εξής γεγονότα:

- Αναγκαστική διακοπή των εργασιών εκτέλεσης του έργου, οφειλόμενη όχι σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας εταιρείας αλλά σε εξωγενείς παράγοντες (απόφαση της αρχαιολογικής υπηρεσίας, καθυστέρηση έγκρισης ΑΠΕ και της 1ης συμπληρωματικής σύμβασης) για ορισμένα χρονικά

διαστήματα (συγκεκριμένα: από 16/7-9/9/2010, 25/1-1/4/2013, 27/11/2013-7/3/2014 και τέλος από 22/9-29/12/2015). Λόγω των αναγκαστικών αυτών διακοπών στη ροή των εργασιών, προέκυψε ανάγκη αποζημίωσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για την αποκατάσταση των θετικών ζημιών που υπέστη η προσφεύγουσα εταιρεία.

Η εν λόγω αποζημίωση συνίστανται σε:

- Αποζημίωση για τα έξοδα εκτός έδρας (έξοδα διοικητικής λειτουργίας).
- Αποζημίωση προσωπικού του εργοταξίου.
- Αποζημίωση για τη δαπάνη των εγγυητικών επιστολών του έργου.
- Αποζημίωση για τη δαπάνη των τόκων προκαταβολής του έργου.
- Αποζημίωση για την ασφάλιση του έργου.
- Αποζημίωση των μηχανημάτων που βρίσκονταν σε σταλία(ήτοι σε αδράνεια).
- **Υποχρεωτική πρόσθετη μεταφορά ακατάλληλων και πλεοναζόντων προϊόντων εκσκαφής του έργου, αντί του συμβατικού χώρου, σε λατομείο.**

Επειδή, όπως τονίζεται στην από 28-5-2015, επισυναπτόμενη στη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, Αιτιολογική Έκθεση της Περιφέρειας Πελοποννήσου, η οποία συνοδεύει τον 6ο ΑΠΕ της αρχικής σύμβασης και τον 3ο ΑΠΕ της 1ης συμπληρωματικής σύμβασης, σε εφαρμογή της εγκ./αρ. πρωτ. Δ...../.../.../24-9-2014 , ύστερα από διευκρινιστικές εξηγήσεις που δόθηκαν από το ΥΠΟΜΕΔΙ στην Περιφέρεια, οι εν λόγω εργασίες πρόσθετων μεταφορών έχουν ήδη γίνει, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να συμπεριληφθούν σε Σύμβαση Συμπληρωματικών Εργασιών, αλλά τουναντίον αποζημιώνονται κατά την κρίση της Υπηρεσίας, σαν πρόσθετη αποζημίωση απρόβλεπτων συνθηκών, με την επιβολή χαρτοσήμου 3,6%.

Για την καταβολή αυτών των αποζημιώσεων, ενεργοποιήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία, διαδικασίες και συγκεκριμένα:

- Όχληση της αναδόχου, δήλωση διακοπής εργασιών και αποδοχή αυτής από Δ/νσα Υπηρεσία.
- Επανάρρηση των εργασιών και αίτηση αποζημίωσης από την ανάδοχο του έργου.
- Σύσταση Επιτροπής Πραγματικών Περιστατικών με απόφαση Υπουργού και κατάρτιση πρωτόκολλου αυτής.
- Απόφαση έγκρισης από προϊσταμένη αρχή.
- Σύνταξη Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών και προέγκριση αυτού από διαχειριστική αρχή.
- Γνωμοδότηση ΑΠΕ από Τεχνικό Συμβούλιο.
- Έγκριση ΑΠΕ από Υπουργό.
- Σύνταξη λογ/σμού προς είσπραξη.

Κατόπιν τούτων και σύμφωνα με τους εγκεκριμένους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Εργασιών της κύριας και της συμπληρωματικής σύμβασης (συγκεκριμένα ο τελευταίος πίνακας των ελεγχόμενων περιόδων είναι ο 8ος της κύριας σύμβασης που υπογράφηκε στις 1-3-2017), οι εγκριθείσες προς πληρωμή δαπάνες αποζημιώσεων ανήλθαν, σε Ευρώ 1.807.109,78, όσον αφορά τις αποζημιώσεις σταλίων μηχανημάτων, καθώς και αποζημιώσεις λοιπών διοικητικών εξόδων λόγω διακοπής των εργασιών και σε Ευρώ 2.682.515,94 οι δαπάνες αποζημιώσεων λόγω αναγκαστικής πρόσθετης

μεταφοράς των πλεοναζόντων ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής προς οριστική απόθεση σε χώρο διαφορετικό του συμβατικού.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η Δ/ση Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών, του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων αναγνώρισε στον Ανάδοχο το δικαίωμα αποζημίωσης των θετικών ζημιών, χωρίς Φ.Π.Α., εξαιτίας υπερημερίας του Κυρίου του έργου, μετά την επίδοση εκ μέρους του Αναδόχου των σχετικών οχλήσεων. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος της αποζημίωσης του Αναδόχου έχουν υπολογιστεί οι θετικές ζημιές για τις ακόλουθες κατηγορίες δαπανών: Δαπάνες εγγυητικών επιστολών, Τόκοι, Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας, Αμοιβές προσωπικού και Δαπάνες μισθωμένων μηχανημάτων. Εξ' αυτών τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, οι αμοιβές μηχανικών και λοιπών επαγγελματιών με Τ.Π.Υ. και οι δαπάνες μισθωμένων μηχανημάτων επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. τον οποίο ο Κύριος του έργου δεν αποζημιώνει στον Ανάδοχο και τον οποίο η Κ/Ξ αιτείται προς επιστροφή.

Σε ότι αφορά τα Τιμολόγια Αποζημίωσης Πρόσθετων Μεταφορών, ο Κύριος του έργου ενέκρινε τα εν λόγω κονδύλια βασιζόμενος στις διατάξεις του Ν.3669/2008 «Κύρωση της κωδικοποίησης της νομοθεσίας κατασκευής δημοσίων έργων» και της Εγκυκλίου 18/Δ11γ/ο/6/7/24-09-14 του Υ.ΥΠ.ΜΕ.ΔΙ. περί πρόσθετης «αποζημίωσης» όταν μετά τη δημοπράτηση του έργου διαφοροποιηθούν οι αποστάσεις μεταφορών. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του 6ου Α.Π.Ε., κατά τα συμβατικά τεύχη, η απόθεση των ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής προβλεπόταν να γίνει στον δανειοθάλαμο, απ' όπου θα γινόταν στη συνέχεια και λήψη υλικών για τη κατασκευή του σκληρού επιχώματος του φράγματος. Αυτό δεν κατέστη δυνατόν, λόγω αδυναμίας του Δημοσίου να προχωρήσει σε απαλλοτρίωση του δανειοθαλάμου.

Ως εκ τούτου η Ανάδοχος υποχρεώθηκε να μεταφέρει το σύνολο των πλεοναζόντων – ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής στο λατομείο « ». Κατόπιν αυτών συμπεριλήφθηκε στον 6ο ΑΠΕ αποζημίωση λόγω απρόβλεπτων και επιγενόμενων συνθηκών ως μη προβλέψιμη εργασία, η οποία είναι επιλέξιμη για συγχρηματοδότηση. Στην αρ. πρωτ./...../25-05-2015 Απόφαση της Περιφέρειας Πελοποννήσου εγκρίνεται Πρόσθετη Αποζημίωση εκτελεσθείσων εργασιών 2.399.553,66 € προ ...&... και χαρτοσήμου 3,6%, ενώ στην σχετική Απόφαση προέγκρισης του 6ου ΑΠΕ του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων με αρ. πρωτ./19-11-2015, εγκρίνεται δαπάνη 101.933,04 € για χαρτόσημο (3,6%) που αντιστοιχεί στην επιλέξιμη δαπάνη της μεταφοράς των πλεοναζόντων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι η αιτία καταβολής των επιπλέον αμοιβών από τον Κύριο του Έργου προς τον ανάδοχο, δεν ανάγεται σε διάλυση ή διακοπή της εργολαβικής σύμβασης με υπαιτιότητα του Κυρίου του Έργου, ούτε σε μη τήρηση όρου της εργολαβικής σύμβασης και ότι η εξέταση της έννοιας της υπερημερίας του κυρίου του έργου κατά τις διατάξεις του αρ. 36 παρ. 11 του Ν.3669/2008 και μετέπειτα του αρθ. 137 του Ν.4412/2016, σύμφωνα με την οποία εκδόθηκαν οι σχετικές Αποφάσεις του Κυρίου του Έργου αποτελεί ζήτημα τεχνικό στο οποίο ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει αρμοδιότητα να υπεισέρθει. **Ωστόσο, θεώρησε ότι η αιτία καταβολής των επιπλέον αμοιβών δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά ούτε της αδικοπραξίας, ούτε και της μη εκπλήρωσης προϋπάρχουσας ενοχής δυνάμει όρου καταρτισθείσας σύμβασης, προκειμένου να εξαιρεθούν του Φ.Π.Α. ως αποζημιώσεις αλλά ούτε και της κατάπτωσης ποινικής ρήτρας, καθώς σχετικός όρος δεν συμπεριλαμβάνεται στην αρχική σύμβαση (εργολαβικό συμφωνητικό) και για το λόγο αυτό θεώρησε τις εν λόγω αποζημιώσεις προσαύξηση της αρχικώς συμφωνηθείσας αμοιβής και επέβαλλε Φ.Π.Α.**

Επειδή, σε ότι αφορά τα Τιμολόγια Αποζημίωσης Σταλιών Διακοπής Εργασιών, οι εκροές έχουν εξαιρεθεί του Φ.Π.Α. με την αιτιολογία ότι αποτελούν αποζημιώσεις καταβαλλόμενες στον ανάδοχο λόγω υπερημερίας του κυρίου του έργου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 36 παρ. 11 του

N.3669/2008 και μετέπειτα του αρθ. 137 του Ν.4412/2016. Στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή πρέπει να αποδεχτεί την εξαίρεση των Τιμολογίων Σταλιών Διακοπής Εργασιών, από το Φ.Π.Α. ως αποζημιώσεις, και να εξετάσει κατά πόσον σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 30 του Φ.Π.Α. «η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο».

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση βάσει των ανωτέρω, α) Υφίσταται περιουσιακή ζημία συνεπεία ζημιογόνου γεγονότος, καθώς και αιτιώδους συνάφεια μεταξύ της ζημίας και του ζημιογόνου γεγονότος. Τούτο προκύπτει εύλογα λαμβάνοντας υπόψη ότι το ζημιογόνο γεγονός, ήτοι η αναγκαστική διακοπή εργασιών, στην πρώτη περίπτωση και η αναγκαστική πρόσθετη μεταφορά των ακατάλληλων προϊόντων στη δεύτερη περίπτωση, που δημιουργήσε την ευθύνη του οφειλέτη (ήτοι του κυρίου του έργου), υπήρξε η αιτία της προσδιορισθείσας θετικής ζημίας. β) Υφίστανται οι νόμιμοι λόγοι ευθύνης, δηλ. ο γενεσιουργός λόγος της βάσει δικαίου αναγνωριζόμενης αποζημίωσης. Τούτο προκύπτει παίρνοντας υπόψη ότι στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνουν χώρα :

- Μη εκπλήρωση προϋπάρχουσας εκ συμβάσεως ενοχής, καθόσον ο κύριος του έργου, ως οφειλέτης, έχει καθυστερήσει υπαιτίως την παροχή, οπότε οφείλει πλην της παροχής να καταβάλλει και αποζημίωση για την λόγω καθυστερήσεως προξηνηθείσα ζημία. Αυτό συνάγεται εύκολα, λαμβάνοντας υπ όψη ότι οι εγκεκριμένοι οκτώ (8) Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Εργασιών της κύριας και της συμπληρωματικής σύμβασης, οι οποίοι περιλαμβάνουν τις υπό κρίσιν εγκριθείσες προς πληρωμή δαπάνες αποζημιώσεων, αποτελούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 παρ. 2 του Ν. 3669/2008 και όπως αναλυτικά αποδεικνύεται πιο πάνω, αναπόσπαστα τμήματα της σύμβασης που αφορούν, καθόσον περιλαμβάνουν δεδομένα τα οποία δεν είναι δυνατόν να αποτυπωθούν στο κύριο σώμα της σύμβασης και τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση αυτής, όπως αναφέρεται και στην με αριθ. πρωτ. / /23-6-2017 απόφαση για έγκριση του 8ου Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών της αρχικής σύμβασης, ο οποίος είναι τελευταίος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων.

- Ό ίδιος νόμος και συγκεκριμένα οι πιο πάνω αναλυτικά αναφερόμενες διατάξεις του άρθ. 36 του Ν. 3669/2008, οι οποίες ορίζουν ότι ο ανάδοχος του έργου δικαιούται να ζητήσει αποζημίωση για τις θετικές ζημιές αν ο κύριος του έργου καταστεί υπερήμερος ως προς την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων του.

Επομένως προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά όλες οι εκ του δικαίου τιθέμενες προϋποθέσεις, για τον χαρακτηρισμό των υπό κρίση δαπανών ως αποζημιώσεις, οι οποίες υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου και δεν μπορεί να θεωρηθούν παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν.2859/2000 ώστε να υπαχθούν σε ΦΠΑ.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το γεγονός ότι το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων θεώρησε τις καταβληθείσες δαπάνες από την προσφεύγουσα, ως αποζημίωση που υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και όχι σε Φ.Π.Α, τις αρχές της Χρηστής Διοίκησης, του αισθήματος δικαίου και της εμπέδωσης εμπιστοσύνης μεταξύ Δημόσιας Διοίκησης και διοικούμενου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνονται νόμω και ουσία βάσιμοι και ως εκ τούτου πρέπει να γίνουν αποδεκτοί.

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

ΔΕΔ 2863/2019

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ ΠΡΟΣ ΔΙΕΘΝΗ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟ ΜΕ ΕΔΡΑ ΕΚΤΟΣ ΕΛΛΑΔΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΚΟΙΝΟΤΗΤΑΣ ΑΡΘΡΟ 14 ΠΑΡ. 2 & ΠΑΡ. 14 Ν. 2859/2000

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ./11-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31-12-2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, μειώθηκε το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο/ποσό για έκπτωση περιόδου από 91.526,41 € σε 70.274,41 €.

Με την υπ' αριθ. υπ' αριθμ./11-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31-12-2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, μειώθηκε το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο/ποσό για έκπτωση περιόδου από 34.546,01 € σε 13.294,01 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο ΦΠΑ, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 και των ΠΟΛ 1073/2004, 1092/2004 και 1082/2013, σύμφωνα με την/23-10-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό/26-9-2018 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για το διάστημα 1/8-31/8/2018 με την οποία η προσφεύγουσα αιτήθηκε επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ύψους 100.000,00 €, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σε επόμενη περίοδο.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα μεταξύ των άλλων είχε εκδώσει και τα παρακάτω Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς την

A/A	ΑΡ. ΠΑΡ/ΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	/27-04-2017		25.300,00	0,00
2	/23-10-2017		37.950,00	0,00
3	/20-12-2017		25.300,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ			88.550,00	

Στα παραπάνω αναφερόμενα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, ο έλεγχος θεώρησε ότι είχε υποχρέωση να συμπεριλάβει Φ.Π.Α. 24% στην καθαρή αξία αυτών, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε Πιστοποιητικό απαλλαγής από τον ΦΠΑ, θεωρημένο από τον διοικητή του διεθνούς οργανισμού ή το νόμιμο εκπρόσωπό του. Προς τούτο εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και διαμορφώθηκαν ως ανωτέρω τα πιστωτικά υπόλοιπα για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31-12-2017 και 01/01/2018-31-12-2018.

Επειδή, στο άρθρο 27 " του Ν. 2859/2000 , που συμπεριλαμβάνεται στο κεφάλαιο ΣΤ' του Ν. 2859/2000, το οποίο ρυθμίζει περιπτώσεις απαλλαγών που δεν μπορούν να υπαχθούν σε άλλα άρθρα λόγω των ιδιαιτεροτήτων που αυτές παρουσιάζουν, ορίζεται ότι:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

..... στ) η παράδοση και η εισαγωγή αγαθών, καθώς και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται: αα) στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων, ββ) **για τις ανάγκες αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών οργανισμών άλλων από αυτούς που αναφέρονται στην υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης αυτής, ή των μελών τους, με τις προϋποθέσεις και μέσα στα όρια που καθορίζονται από τις ιδρυτικές τους συμβάσεις ή τις συμφωνίες για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα,.....**

Επειδή στη ΠΟΛ 1068/30-12-2011 με ΘΕΜΑ: “Απαλλαγή από το ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των ρυθμίσεων των διπλωματικών και προξενικών σχέσεων και για τις ανάγκες των αναγνωρισμένων από την Ελλάδα διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών ή των μελών του προσωπικού τους», ορίζεται ότι :

«Άρθρο 1 Δικαιούχα της απαλλαγής πρόσωπα.....

δ) Οι διεθνείς και ευρωπαϊκοί οργανισμοί που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα και το προσωπικό τους, καθώς και τα εγκαταστημένα στην Ελλάδα Γραφεία των διεθνών και ευρωπαϊκών οργανισμών και το προσωπικό τους.

2. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται υπό τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζονται στα επόμενα άρθρα.

Άρθρο 2 Απαλλασσόμενες πράξεις

Απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενες αξίας: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα του προηγούμενου άρθρου που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα. β) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν στην Ελλάδα, από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. γ) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται προς τα δικαιούχα πρόσωπα, τα οποία είναι εγκατεστημένα ή υπηρετούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους στην Ελλάδα.»

Επειδή οι εξεταζόμενες επιχειρηματικές συναλλαγές με την **αφορούν την εγκατάσταση / έδρα της στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής** και συγκεκριμένα στην και όχι εγκατάσταση της στο εσωτερικό της Ελλάδας ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, με βάση τα προαναφερόμενα, διαπιστώνεται ότι εν προκειμένω δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 2 της ΠΟΛ.1268/2011, που ορίζει ποιες είναι οι απαλλασσόμενες πράξεις εξαιτίας του τόπου εγκατάστασης του λήπτη, **καθόσον τα τιμολόγια εκδόθηκαν προς λήπτη με έδρα τρίτη χώρα (Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής)** και όχι το εσωτερικό της χώρας, δηλαδή την Ελλάδα ούτε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επειδή, στη παράγραφο 2 του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.....

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες.....

Επειδή, στη παράγραφο 14 του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι :

«14. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας.

Ο τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών δεν είναι το εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο που έχει την έδρα της επιχείρησής του στο εσωτερικό της χώρας ή διαθέτει μόνιμη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας από την οποία παρέχεται η υπηρεσία ή, ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στο εσωτερικό της χώρας και ο λήπτης είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ο οποίος είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του εκτός Κοινότητας:.....

γ) παροχή υπηρεσιών από συμβούλους,.....

Επειδή το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας σύμφωνα με το καταστατικό της είναι:

1. Η εκπόνηση ερευνών και μελετών σχετικά με μαθηματικά μοντέλα, μεθοδολογίες ανάλυσης και κάθε είδους τεχνικές στους τομείς της οικονομίας, ενέργειας, περιβάλλοντος, μεταφορών, βιομηχανίας, υποδομών, ανταγωνισμού στις αγορές και τεχνολογίας.

ii. Η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε διεθνές επίπεδο στους ανωτέρω τομείς.

iii. Η εκπόνηση μελετών μηχανικού και οικονομολόγου στους ανωτέρω τομείς.

iv. Η αξιοποίηση για τους ανωτέρω σκοπούς μαθηματικών μοντέλων, δεδομένων και λογισμικού.

v. Η διενέργεια κάθε συναφούς προς τα ανωτέρω πράξεως.

vi. Η συνεργασία, με οποιοδήποτε τρόπο, με ημεδαπά ή αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν τους ίδιους, παρεμφερείς ή διαφορετικούς σκοπούς.

Επειδή η προσφεύγουσα εξέδωσε τρία τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την με έδρα τις, συνολικής αξίας 88.550,00 ευρώ, χωρίς να υπολογίσει ΦΠΑ εκροών. Οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούσαν παροχή πληροφοριών και επεξεργασία δεδομένων συγκεκριμένου μαθηματικού μοντέλου, που αφορά την ανάλυση του ενεργειακού συστήματος και κλιματικών πολιτικών της Σλοβακίας και προς τούτο η προσφεύγουσα είχε υπογράψει με την ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας στις 15/02/2017, το οποίο κατέθεσε ηλεκτρονικά στο Taxisnet στις 20/04/2017 και έλαβε αριθμό δήλωσης μέσω των τριμηνιαίων ιδιωτικών συμφωνητικών καταστάσεων του άρθρου 8 του Ν.1882/90.

Επειδή οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς την αφορούν υπηρεσίες συμβουλευτικές, μελετητικές, παροχής πληροφοριών και επεξεργασίας δεδομένων του άρθρου 14 παρ. 14 του Ν 2859/2000, δηλαδή εντάσσονται στις εξαιρέσεις του άρθρου 14 παρ.14

Επειδή η λειτουργεί ως υποκείμενη στο ΦΠΑ για κάποιες από τις δραστηριότητες της και ως μη υποκείμενη για κάποιες άλλες. Ο τόπος εγκατάστασης της είναι η Δύναται να έχει εγκαταστάσεις και παραρτήματα σε ολόκληρο τον κόσμο, ωστόσο η υπό κρίση συναλλαγή αφορά την έδρα της, η οποία βρίσκεται στις Ηνωμένες Πολιτείες.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, στη συγκεκριμένη περίπτωση η δεν είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, καθόσον η υπό κρίση συναλλαγή αφορά την έδρα της, και σε συνδυασμό με τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς αυτή, τότε ισχύει η εξαιρέση της παρ. 14 του άρθρου 14, **δηλαδή τόπος παροχής των υπηρεσιών δεν είναι η Ελλάδα, αλλά η χώρα του λήπτη. Επομένως η τιμολόγηση υπολογίζεται χωρίς ΦΠΑ.**

ΔΕΔ 2725/2019 ΑΘΗΝΑ

ΑΝΤΙΣΤΡΟΦΗ ΧΡΕΩΣΗ ΦΠΑ

ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Η προσφεύγουσα, υπέβαλλε την με αριθ. πρωτ./31.12.2018 Δήλωση Επιφύλαξης κατ' άρθρο 20 του Κ.Φ.Δ. και αίτηση νομιμότητας επιστροφής κατ' άρθρο 42 του Κ.Φ.Δ., αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου συνολικού ποσού 142.272,00 €, που καταβλήθηκε κατόπιν υποβολής με επιφύλαξη της από 27.12.2018 δήλωσης ΦΠΑ, για συνολικό ποσό χρεωστικού φπα 598.612,97 € περιόδου 01.11 – 30.11.2018.

Το ποσό των 142.272,00 € αφορά φπα επί ποσού 592.800,00 € το οποίο επανατιμολογήθηκε, δυνάμει σχετικού όρου της από 15.05.2018 συμβάσεως εκδόσεως ομολογιακού δανείου, από τον, το οποίο αφορά σε αμοιβή του, για νομικές υπηρεσίες προς την στο πλαίσιο της εκδόσεως του ομολογιακού δανείου, στο οποίο ποσό των 592.800,00 € έχει ενσωματωθεί ως έξοδο ποσό ΦΠΑ στο Ην. Βασίλειο με συντελεστή 20% (imputed VAT) για τις νομικές αυτές υπηρεσίες κατ' εφαρμογή του άρθ. 44 της Οδηγίας 2006/112/EK για τον ΦΠΑ, δηλαδή, του κανόνα της αντίστροφης χρέωσης (reverse charge) λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω αίτησης της προσφεύγουσας, περί επιστροφής νομιμοτόκως του ποσού των 142.272,00 €, απορρίφθηκε σιωπηρά το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07.11.2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου

Άρθρο 8. Παροχή υπηρεσιών

Άρθρο 14. Τόπος παροχής υπηρεσιών

Άρθρο 35. Υπόχρεοι στο φόρο

Επειδή, Οι διατάξεις του άρθρου 14 Ν. 2859/2000 ορίζουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών. Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2010, ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 (ΦΕΚ 80 Α /27.5.2009), με τις οποίες έγινε εναρμόνιση των μέχρι τότε ισχυουσών διατάξεων προς τις Κοινοτικές διατάξεις με την ενσωμάτωση του άρθρου 2 της Οδηγίας 2008/8/EK του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008, σχετικά με τον προσδιορισμό του τόπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών και την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων των υποκειμένων στο φόρο, για τον έλεγχο των διασυνοριακών συναλλαγών.

Με τις ανωτέρω διατάξεις για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών στις διασυνοριακές συναλλαγές, λαμβάνονται υπόψη οι κατωτέρω δύο γενικοί κανόνες που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 14.

α. Ο γενικός κανόνας, της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, στην περίπτωση που αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο (άρθρο 14 § 2α)

β. Ο γενικός κανόνας της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες στην περίπτωση που αυτές πραγματοποιούνται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (άρθρο 14 § 2β).....

Συνεπώς, εάν η πράξη της υπηρεσίας εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 2α του άρθρου 14 (γενικός κανόνας Β2Β), ο παρέχων την υπηρεσία δεν θα υπολογίζει ΦΠΑ στο τιμολόγιο που εκδίδει και ο λήπτης της υπηρεσίας τακτοποιεί το ΦΠΑ που αναλογεί (χρεοπίστωση) τόσο στις εκροές όσο και στις εισροές με τόπο φορολόγησης την έδρα ή εγκατάσταση του λήπτη της υπηρεσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το κατά τα ανωτέρω ποσό της αμοιβής του έχει υπαχθεί σε ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο με συντελεστή 20% κατ' εφαρμογή του κανόνα της αντίστροφης χρέωσης (reverse charge) λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής και απλώς επανατιμολογείται ως έξοδο στην προσφεύγουσα από τον, ενσωματούμενου του βρετανικού ΦΠΑ στο συνολικώς οφειλόμενο ποσό, όπως κατά τους ισχυρισμούς της προκύπτει από το σχετικό τιμολόγιο του τελευταίου.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εκ μέρους της υποχρέωση απόδοσης στην Ελλάδα του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο ποσό της αμοιβής των 592.800 ευρώ συνιστά διπλή επιβολή του ίδιου φόρου για την ίδια πράξη κατά παράβαση της γενικής αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ που θεμελιώνεται στην οδηγία 2006/12/ΕΚ, καθώς επίσης και των άρθρων 1,2, 30 και 8 παρ. 3 του Ν.2859/2000 περί Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έλαβε επαγγελματικές υπηρεσίες σχετικά με την προσφορά Προνομιακών Χρεογράφων για την προσφεύγουσα από την και στη συνέχεια τις παρείχε στην ελληνική εταιρεία (προσφεύγουσα). Συνεπώς, πρόκειται για δυο διαφορετικές και διακριτές πράξεις παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, η βρετανική εταιρεία έχει ενσωματώσει τον αγγλικό ΦΠΑ, προκειμένου να προσδιορίσει την τιμή της παρεχόμενης υπηρεσίας προς την προσφεύγουσα και το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει την αντιμετώπιση της πράξης από πλευράς ΦΠΑ για την ελληνική εταιρεία. Πιθανόν η βρετανική εταιρεία ενσωμάτωσε τον ΦΠΑ στην τιμή, καθώς όπως αναφέρεται και στο σχετικό τιμολόγιο, η πράξη αυτή είναι εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ στην Μεγάλη Βρετανία. Συνεπώς, τεκμαίρεται ότι παράλληλα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης με αποτέλεσμα, το σχετικό ΦΠΑ να το ενσωματώνει στο κόστος της και να τιμολογεί εξολοκλήρου στον πελάτη της (προσφεύγουσα).

Επειδή, αυτό άλλωστε προκύπτει και από την από 15.05.2018 σύμβαση εκδόσεως ομολογιακού δανείου που συνήφθη μεταξύ της προσφεύγουσας και, μεταξύ άλλων, και του, στο άρθρο 4 της οποίας υπό τον τίτλο «Αμοιβές και έξοδα» ρητώς αναφέρεται ότι: “.... Επιπροσθέτως, η Εταιρεία συμφωνεί να αποζημιώσει τους Διαχειριστές, αμέσως μετά από αίτημα για (i) όλα τα εύλογα επελθόντα και τεκμηριωμένα έξοδα, και (ii) όλες τις εύλογες και τεκμηριωμένες αμοιβές, εκταμιεύσεις και άλλες επιβαρύνσεις της (που υπόκεινται σε ρυθμίσεις αμοιβής που θα συμφωνηθούν χωριστά), ως νομικού συμβούλου ΗΠΑ και Αγγλίας, ... Όλα τα ποσά που καταβάλλονται στους διαχειριστές βάσει του παρόντος δεν περιλαμβάνουν ΦΠΑ που ενδέχεται να χρεώνεται σε σχέση με την πληρωμή. Όλα τα ποσά που χρεώνονται από τους Διαχειριστές ή για τα οποία θα πρέπει να επιστραφούν οι Διαχειριστές θα τιμολογούνται μαζί με τον ΦΠΑ, όπου απαιτείται, και ο ΦΠΑ θα είναι για λογαριασμό σας”.

Επειδή, πρόκειται για δυο διακριτές πράξεις παροχής υπηρεσιών, η μεν από την προς την, η δε από την προς την (προσφεύγουσα).

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η παροχή υπηρεσίας από την βρετανική προμηθεύτρια εταιρεία προς την προσφεύγουσα, είναι πράξη φορολογητέα στην Ελλάδα και υπόχρεος είναι ο λήπτης της υπηρεσίας. Δηλαδή, η προσφεύγουσα (λήπτης) οφείλει να αποδώσει τον φόρο στην Ελλάδα, καταχωρίζοντας τον στις φορολογητέες εκροές της στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ και μόνον εφόσον αυτή η υπηρεσία (εισροή) χρησιμοποιείται για τη φορολογητέα δραστηριότητα της, έχει δικαίωμα να το εκπέσει καταχωρίζοντας το παράλληλα και στις φορολογητέες της εισροές στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσδιορισμός της τιμής από την βρετανική προμηθεύτρια εταιρεία δεν δύναται να προσδιορίσει τον τρόπο φορολόγησης της πράξης για σκοπούς ΦΠΑ στην Ελλάδα και προφανώς ο ελεύθερος προσδιορισμός της τιμής μιας υπηρεσίας δεν στρεβλώνει τις συνθήκες της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Επειδή, στο τιμολόγιο της βρετανικής προμηθεύτριας εταιρείας δεν έχει τιμολογηθεί διακριτά ο ΦΠΑ και συνεπώς η καθαρή αξία του τιμολογίου (φορολογητέα αξία) είναι πέραν πάσης αμφιβολίας το ποσό των 592.800,00 €.

Επειδή, ακόμη και αν η προσφεύγουσα είχε εκ παραδρομής καταβάλλει ΦΠΑ στη Μεγάλη Βρετανία, εφόσον ο τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι η Ελλάδα και υπόχρεος είναι ο λήπτης, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αναζητήσει την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ από τη Μεγάλη Βρετανία, ή από τον αντισυμβαλλόμενο.

Επειδή το υπό κρίση ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας καλώς αποδόθηκε από την προσφεύγουσα στο Ελληνικό Δημόσιο.

Επειδή εξ όλων των ανωτέρω αναφερομένων, σαφώς προκύπτει, ότι ορθώς και νομίμως η φορολογική αρχή απέρριψε σιωπηρώς την υπ' αριθ. πρωτ./31.12.2018 δήλωση επιφύλαξης- αίτηση επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας, ύψους 142.272,00 €, που συνυποβλήθηκε με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της προσφεύγουσας μηνός Νοεμβρίου 2018.

ΔΕΔ 2863/2018 ΑΘΗΝΑ

Εφαρμογή άρθρου 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ ως υπηρεσίας σχετικής με ακίνητα για υπηρεσίες logistics - Ν.4302/2014 - με χρήση αποκλειστικού χώρου

ΕΛΕΓΧΟΣ

1) Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας που αφορά την περίοδο 01/04/2014-31/03/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 541.298,23€, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας ποσού 270.649,11€, ήτοι συνολικό ποσό 811.947,34€.

2) Με την υπ' αρ./2017 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας που αφορά την περίοδο 01/04/2015-31/05/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 78.348,10€, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας ποσού 39.174,05€, ήτοι συνολικό ποσό 117.522,15€.

Οι ως άνω διαφορές Φ.Π.Α. προέκυψαν από το πόρισμα της από 22/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2015 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/04/2014-31/05/2015, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας της προσφεύγουσας εταιρείας, όσα προβλέπονται στο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.Α. της Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών που υπογράφηκε την 09/09/2005 μεταξύ της ελεγχόμενης και των εταιριών και της, τις διατάξεις των άρθρων 26 (παρ 7 και το Παράρτημα VI) και 14 (παρ 2 περίπτωση α' εδάφιο 2 και παρ. 4), τις διατάξεις του άρθρου 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ και το υπ' αριθ πρωτ Δ14Α 1020688 ΕΞ 2015 /13-02-2015 έγγραφο της Δ/σης ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ /ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β'/ΤΜΗΜΑ Α'- ΦΠΑ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, **αποφάνθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πωλήσεις παροχής υπηρεσιών, οι δε υπηρεσίες που κατ' αποκλειστικότητα παρέχει στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες εκτός της χώρας υπάγονται κανονικά στο καθεστώς φορολόγησης με συντελεστή 23% αφού αυτές δεν θεωρούνται υπηρεσίες αποθήκευσης του άρθρου 26 παρ 7 και του Παραρτήματος VI επειδή τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων δεν περιλαμβάνονται στο εν λόγω Παράρτημα και δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης. Επιπρόσθετα η προσφεύγουσα παρέχει κατ' αποκλειστικότητα στο χώρο της, υπηρεσίες αποθήκευσης στις αντισυμβαλλόμενες, δηλαδή σαφώς υπηρεσία συναφής με ακίνητα (άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ) και ως εκ τούτου η υπηρεσία αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας που βρίσκονται οι εν λόγω εγκαταστάσεις, ήτοι στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14, παρ 4 του Κώδικα ΦΠΑ.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 περ α' του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι :...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.4302/2014 ορίζεται ότι:

Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ισχύουν οι κάτωθι ορισμοί:...

δ) Επιχείρηση παροχής υπηρεσιών Εφοδιαστικής (Third Party Logistics – 3PL) είναι η επιχείρηση που δραστηριοποιείται στην Εφοδιαστική και η οποία ασκεί, με σκοπό την παροχή υπηρεσιών Εφοδιαστικής προς τρίτους, τουλάχιστον μία ή περισσότερες από τις κύριες δραστηριότητες της μεταφοράς, της διαμεταφοράς και της αποθήκευσης αγαθών και εμπορευμάτων.

.....

Επειδή, το άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ ορίζει ότι : «Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανόμενων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και τον συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι ο τόπος όπου κείται το ακίνητο.».

Επειδή, περαιτέρω το ΔΕΕ στην υπόθεση C155/2012 απεφάνθη ότι το άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχει την έννοια ότι η σύνθετη παροχή υπηρεσιών αποθηκείωσης εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, **εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο μόνον εφόσον η αποθήκευση συνιστά την κύρια παροχή ενιαίας πράξεως και χορηγείται στους δικαιούχους της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου, κρίνοντας ως εξής:** «.....προκειμένου μια παροχή υπηρεσιών να

εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 47 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει η εν λόγω παροχή να σχετίζεται με ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο. Εντούτοις, δεδομένου ότι μεγάλος αριθμός υπηρεσιών συναρτώνται ρητώς με τον ένα ή τον άλλο τρόπο με ακίνητο, πρέπει επιπλέον η παροχή υπηρεσιών να έχει ως αντικείμενο το ίδιο το ακίνητο. Τούτο συμβαίνει, μεταξύ άλλων, όταν ένα ρητώς προσδιορισμένο ακίνητο πρέπει να λογίζεται ως συστατικό στοιχείο μιας παροχής υπηρεσιών, στον βαθμό που αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της εν λόγω παροχής (βλ., επ' αυτού, προαναφερθείσα απόφαση Heger, σκέψη 25). Ειδικότερα, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι παροχές υπηρεσιών που απαριθμούνται στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ, οι οποίες αφορούν είτε τη χρήση, είτε την εκτέλεση εργασιών σε ακίνητο, είτε τη διαχείριση, συμπεριλαμβανομένης της εκμεταλλεύσεως αυτού και της διεξαγωγής πραγματογνωμοσύνης σε αυτό, χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι το ακίνητο αποτελεί αυτό καθαυτό το αντικείμενο της παροχής. Ως εκ τούτου, υπηρεσία αποθηκεύσεως όπως η επίδικη, η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ως σχετική με την εκτέλεση εργασιών, τη διαχείριση ή τη διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης σε ακίνητο, είναι δυνατό να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου 47 μόνον υπό τον όρο ότι έχει χορηγηθεί στον δικαιούχο της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου. Σε περίπτωση που, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 42 και 43 των προτάσεων της, αποδειχθεί ότι οι δικαιούχοι της εν λόγω παροχής δεν έχουν, για παράδειγμα, δικαίωμα προσβάσεως στο μέρος του ακινήτου στο οποίο τοποθετούνται τα εμπορεύματα ή ότι το ακίνητο στο οποίο αυτά πρέπει να τοποθετηθούν δεν αποτελεί κεντρικό και απαραίτητο στοιχείο της παροχής υπηρεσίας, πράγμα που εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να το εκτιμήσουν, παροχή υπηρεσιών όπως η επίδικη δεν είναι δυνατό να εμπίπτει στο άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 47 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι σύνθετη παροχή υπηρεσιών αποθηκεύσεως εμπορευμάτων, η οποία περιλαμβάνει την παραλαβή των εμπορευμάτων σε αποθήκη, την τοποθέτησή τους σε κατάλληλους αποθηκευτικούς χώρους, την εναπόθεσή τους, τη συσκευασία τους, την παράδοση των εμπορευμάτων, την εκφόρτωση και τη φόρτωσή τους και, όσον αφορά ορισμένους πελάτες, την επανασυσκευασία των παραδοθέντων υλικών σε ατομική συσκευασία, εμπίπτει στο εν λόγω άρθρο μόνον εφόσον η αποθήκευση συνιστά την κύρια παροχή ενιαίας πράξεως και χορηγείται στους δικαιούχους της εν λόγω παροχής δικαίωμα χρήσεως του συνόλου ή μέρους ρητώς προσδιορισμένου ακινήτου. (σκέψεις 34 – 39)».

Επειδή, εν προκειμένω, από την προσφεύγουσα εταιρεία μεταξύ άλλων προβάλλονται και οι ισχυρισμοί ότι ενεργεί ως κέντρο εφοδιαστικής (logistics) και ότι η σχετική διάταξη του άρθρου 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ και αρθρ.14 παρ. 4 του Ν.2859/2000 ως υπηρεσίας σχετικής με ακίνητα, δεν μπορεί να εφαρμοστεί, καθώς ο λήπτης των υπηρεσιών (δηλ.), δεν έχει δικαίωμα χρήσης των εγκαταστάσεων της εταιρείας .

Επειδή, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.Α. και 1.Β της Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών που υπογράφηκε την 09/09/2005 μεταξύ της προσφεύγουσας και των και της, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει την υποχρέωση να αναπτύξει δραστηριότητες εφοδιαστικής και συγκεκριμένα ίδρυση, διατήρηση και/ή μίσθωση αποθήκης για γνήσια και άλλα ανταλλακτικά και εξαρτήματα και (χώρος αποθήκευσης και γραφεία), ευθύνη για την αποθήκευση των ανταλλακτικών και εξαρτημάτων, ανάληψη ευθύνης για την αποστολή των ανταλλακτικών και των εξαρτημάτων απευθείας στους Εμπόρους Λιανικής (παλαιότερα καλούμενους «Εμπορικοί Αντιπρόσωποι») στην Επικράτεια (ήτοι την Ελλάδα), καθώς και υπηρεσίες σχετικές με την υποστήριξη κέντρου λογιστικών υπηρεσιών, φορολογική υποστήριξη, νομική υποστήριξη, χρηματοοικονομική υποστήριξη, υποστήριξη ανθρώπινου δυναμικού, υποστήριξη εταιρικών υπηρεσιών και IS, υποστήριξη χρηματοοικονομικών συστημάτων.

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. Δ14Α 1020688 ΕΞ 13/02/2015 έγγραφο του τμήματος Α΄ του ΦΠΑ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω εγγράφου σας, σχετικά με την υπαγωγή ή μη στο καθεστώς φορολογικής αποθήκης του άρθρου 26 του ν. 2856/00 ανταλλακτικών αυτοκινήτων της ελεγχόμενης ελληνικής επιχείρησης με την επωνυμία (ΑΦΜ), στο εξής, με δραστηριότητα την αποθήκευση ανταλλακτικών αυτοκινήτων, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Όπως προκύπτει από το έγγραφό σας, η εταιρία πωλεί τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων της ομώνυμης μάρκας στην η οποία στη συνέχεια τα μεταπωλεί σε έλληνες πελάτες της. Η ελεγχόμενη επιχείρηση απλώς παραλαμβάνει τα ανταλλακτικά αυτά που της αποστέλλονται από τις κεντρικές αποθήκες της και τα αποθηκεύει προσωρινά. Η ελεγχόμενη εταιρία τιμολογεί ανά μήνα τις υπηρεσίες αποθήκευσης στην χωρίς να επιβαρύνει την αξία με ΦΠΑ. Τέλος επισημαίνεται ότι η ελεγχόμενη εταιρία αποθηκεύει κατά αποκλειστικότητα τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων της εταιρίας

2. Με την παράγραφο 7 του άρθρου 26 του κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/00) όπως ισχύει προβλέπεται ότι στο καθεστώς του άρθρου αυτού μπορούν να υπαχθούν τα αγαθά που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI του ίδιου νόμου, εφόσον αυτά δεν προορίζονται να παραδοθούν στο στάδιο του λιανικού εμπορίου.

3. Συνεπώς, τα ανταλλακτικά αυτοκινήτων ως μη περιλαμβανόμενα στο εν λόγω Παράρτημα VI, δεν μπορούν να υπαχθούν στο καθεστώς φορολογικής αποθήκευσης του άρθρου 26 του κώδικα ΦΠΑ.

4. Επιπροσθέτως σας γνωρίζουμε ότι για την λειτουργία φορολογικής αποθήκης απαιτείται σε κάθε περίπτωση η έκδοση ειδικής άδειας λειτουργίας, η οποία εκδίδεται από το τμήμα Α΄ - ΦΠΑ της Υποδιεύθυνσης Έμμεσης Φορολογίας (πρώην Διεύθυνση 14η ΦΠΑ).

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14, παρ. 2, περ. α΄ του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 και ισχύουν από 1.1.2010, οι παροχές υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο, φορολογούνται, κατά γενικό κανόνα, στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών. Ειδικότερα, προκειμένου για παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, αυτή φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας στην οποία βρίσκεται το ακίνητο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4, του ίδιου άρθρου.

6. Κατ' ακολουθία των κατευθυντήριων οδηγιών της Επιτροπής ΦΠΑ, η αποθήκευση αγαθών για την οποία ένα ειδικό μέρος της ιδιοκτησίας παραχωρείται για αποκλειστική χρήση από τον πελάτη θεωρείται ως υπηρεσία συναφής με ακίνητα (σχετικές διατάξεις άρθρο 47 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ για το ΦΠΑ και άρθρο 14, παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ).

7. Συνεπώς, αν από την υπογραφόμενη σύμβαση μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρίας και της εταιρίας σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι για την αποθήκευση των αγαθών παραχωρείται ένα ειδικό ή ολόκληρο το μέρος των εγκαταστάσεων της στην αποκλειστική χρήση της εταιρίας, τότε η υπηρεσία φορολογείται στο εσωτερικό της χώρας που βρίσκονται οι εν λόγω εγκαταστάσεις, ήτοι στην Ελλάδα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14, παρ. 4, του Κώδικα ΦΠΑ, ως υπηρεσία σχετική με ακίνητο και επομένως θα πρέπει στο φορολογικό στοιχείο που η ελεγχόμενη εκδίδει προκειμένου να εισπράξει την αμοιβή της να αναγράφεται διακριτά ο φόρος (υπολογιζόμενος με 23%).

Στην περίπτωση που κατά την ως άνω περιγραφόμενη αποθήκευση δεν παραχωρείται κατ' αποκλειστικότητα χώρος στην εταιρία, τότε θα πρέπει να εφαρμοστούν ανάλογα οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, λαμβάνοντας υπόψη τη φύση και τον προορισμό της παρεχόμενης υπηρεσίας.

8. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ανήκει στην αρμοδιότητά σας.»

Επειδή, από το καταστατικό, από τα στοιχεία του taxis, από την προαναφερόμενη 09/09/2015 σύμβασή παροχής υπηρεσιών και από την προσκομιζόμενη μελέτη της ICAP προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας (logistics), όπως αυτές περιγράφονται στις διατάξεις του ν.4302/2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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, εν προκειμένω, από την οικία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι οι δικαιούχοι της παροχής της προσφεύγουσας εταιρείας έχουν το δικαίωμα πρόσβασης στο ακίνητο και ως εκ τούτου οι παρεχόμενες υπηρεσίες να εμπίπτουν στο άρθρο 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων. Η μόνη σχετική διαπίστωση που αναφέρεται στην ως άνω έκθεση είναι ότι: «Η προσφεύγουσα παρέχει κατά αποκλειστικότητα υπηρεσίες αποθήκευσης ανταλλακτικών αυτοκινήτων μάρκας και καμίας άλλης, καθώς και ότι η προσφεύγουσα:

☐ Δεν λαμβάνει παραγγελίες ανταλλακτικών από εμπόρους

☐ Δεν μεταφέρει ανταλλακτικά στους εμπόρους

☐ Δεν εισπράττει από τις πωλήσεις των ανταλλακτικών».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

ΔΕΔ 4658/2018 ΑΘΗΝΑ

Φ.Π.Α. ΑΠΑΛΛΑΓΗ Φ.Π.Α. ΑΡΘΡΟ 22 ΚΑ' ΤΟΥ Ν. 2859/2000 ΠΑΡΟΧΗ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΚΑΙ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΠΙ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟΔΑΠΟ ΟΙΚΟ ΠΟΛ 1102/1992

ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της με αριθ./27-02-2018 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2017, απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω αίτησή της, με την οποία ζητούσε επιστροφή Φόρου

Προστιθέμενης Αξίας ύψους 477.836,70 ευρώ σχετικά με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και τιμολογήθηκαν σε αυτή από αλλοδαπούς οίκους και αφορούσαν σε υπηρεσίες συμβουλών και πώλησης επί μετοχών θυγατρικών εταιρειών και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου νομιμοτόκως από την ημερομηνία καταβολής του.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 κα' του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.): «1 . Απαλλάσσονται από το φόρο:[...]

κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1102/1992 με θέμα «Έκταση εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων κα', κβ' και κγ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/1986» προβλέπεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις περιπτώσεις κα', κβ' και κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86:

[...] β) Η Υπηρεσία διαμεσολάβησης προσώπων (Τράπεζες, φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα) σε αγοραπωλησία μετοχών κ.λ.π., διότι πρόκειται για υπηρεσία που περιλαμβάνεται στην περίπτ. κβ' της ως άνω διάταξης, ανεξάρτητα από το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου μεσολαβεί (επενδυτής ή χρηματιστής)».

Επειδή, η προσφεύγουσα με σκοπό να αποδείξει τους ισχυρισμούς της προσκομίζει την από 08-07-2016 σύμβαση ανάθεσης, στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι: «[...] Με την παρούσα επιστολή καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τους οποίους η (εφεξής η Εταιρεία) ανέθεσε στην να ενεργεί ως αποκλειστικός οικονομικός σύμβουλος της σχετικά με πιθανή ή πραγματική διάθεση του συνόλου ή μέρους των περιουσιακών στοιχείων ή του μετοχικού της κεφαλαίου [...] Επιπλέον η θα υποβάλει στο Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας γνωμοδότηση περί του δίκαιου χαρακτήρα της συναλλαγής, από οικονομικής άποψης, όσον αφορά το αντάλλαγμα που θα λάβει η Εταιρεία κατά την Πώληση (εφεξής «Γνωμοδότηση»). [...]

Στο πλαίσιο της ανάθεσής μας η, εάν κρίνεται απαραίτητο και εάν ζητηθεί:

(α) θα συνδράμει στην κατάρτιση του ενημερωτικού δελτίου και του λοιπού υλικού προώθησης από την Εταιρεία και την Επιχείρηση για τη διανομή και παρουσίαση σε πιθανούς αγοραστές,

(β) θα συνδράμει στον εντοπισμό πιθανών αγοραστών και στην κατάρτιση και υλοποίηση προωθητικού σχεδίου,

(γ) θα συνδράμει στον έλεγχο των ενδιαφερόμενων πιθανών αγοραστών και στην παροχή αναλυτικής πληροφόρησης και βοήθειας προς αυτούς,

(δ) θα συνδράμει στην αξιολόγηση των προτάσεων που υποβάλλονται από πιθανούς αγοραστές,

(ε) θα συνδράμει στο σχεδιασμό και τη διαπραγμάτευση της Πώλησης και

(στ) θα κρατά ενήμερη την Εταιρεία σχετικά με την πρόοδο της Πώλησης και γενικότερα θα είναι στη διάθεση της Εταιρείας σχετικά με την Πώληση» [...]

Επίσης προσκομίζει την από 19-06-2017 Επιστολή τροποποίησης της Επιστολής ανάθεσης με την οποία γίνεται επαναδιατύπωση των επί μέρους τιμολογήσεων από την (οικονομικός σύμβουλος) κατά είδος παρεχομένης από αυτήν υπηρεσίας.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες από την αλλοδαπή εταιρεία προς την προσφεύγουσα δεν αφορούν τη διαπραγμάτευση για την πώληση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, αλλά την παροχή οικονομικών συμβουλών και γνωμοδότησης αναφορικά με την προς διενέργεια αγοραπωλησία. Η δε αγοραπωλησία αφορά όχι μόνο μετοχές τίτλους και ομολογίες, αλλά το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της προσφεύγουσας μεταξύ των οποίων και τα ακίνητά της.

Επιπροσθέτως, στο υπ' αριθ./11.10.2017 τιμολόγιο συνολικής αξίας 372.647,58 Ευρώ που εκδόθηκε προς στην προσφεύγουσα αναφέρονται τα εξής: «Για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με το έργο: :

Δίκαιη Αμοιβή γνωμοδότησης = 333.000,00 Ευρώ

50% εξόδων = 39.647,58 Ευρώ

και το δεύτερο υπ' αριθμόν/4.12.2017 τιμολόγιο συνολικής αξίας 1.789.647,58 Ευρώ που εκδόθηκε προς στην προσφεύγουσα αναφέρονται τα εξής: «Για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με το έργο: :

Αμοιβή επιτυχίας = 1.250.000,00 Ευρώ

Αμοιβή επιτυχίας σχετ. με συγχωνεύσεις και εξαγορές = 500.000,00 Ευρώ

50% εξόδων = 39.647,58 Ευρώ

Επειδή εν προκειμένω η σύναψε την παραπάνω αναφερόμενη σύμβαση με τον ξένο οίκο και βάσει αυτής εκδόθηκαν α) το υπ' αριθμόν/11.10.2017 τιμολόγιο συνολικής αξίας 372.647,58 Ευρώ και β) το δεύτερο υπ' αριθμόν/4.12.2017 τιμολόγιο συνολικής αξίας 1.789.647,58 Ευρώ.

Στο σώμα και των δύο ως άνω υπ' αριθμ./11.10.2017 και/4.12.2017 τιμολογίων που εξέδωσε ο ως άνω οίκος (.....), ρητώς αναγράφεται η εξαίρεση από το ΦΠΑ σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία περί ΦΠΑ, δηλαδή της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. Όσον αφορά την επίδικη διαφορά αυτή προκύπτει κατά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ως εξής : στο πρώτο τιμολόγιο αντιστοιχεί ΦΠΑ 24% 79.920,00 Ευρώ, επειδή όμως η έχει εκπέσει μέρος του φόρου ύψους 3.996,00 Ευρώ, υπολογιζόμενο ως prorata, και στο δεύτερο τιμολόγιο αντιστοιχεί ΦΠΑ 24% 420.000,00 ευρώ με prorata 21.000,00 Ευρώ, το τελικό ποσό που υποχρεώθηκε να αποδώσει και για τα δύο τιμολόγια είναι αυτό των 474.924,00 ευρώ, το οποίο μαζί με το ποσό των 2.912,70 Ευρώ το οποίο αντιστοιχεί στο ποσό των τόκων λόγω εκπρόθεσμης καταβολής ΦΠΑ ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 477.836,70 Ευρώ και αποτελεί το επίμαχο ποσό της παρούσης διαδικασίας. **(Σ.Σ. ΠΡΟΦΑΝΩΣ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΒΑΣΕΙ PRORATA ΔΙΚΑΙΟΥΤΑΙ ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΜΟΝΟ 5%)**

Επιπλέον των ανωτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα, όπως περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια, για να θεωρηθούν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. θα πρέπει να συνιστούν παρεπόμενες απαλλασσόμενης κύριας παροχής, **εφόσον θα πληρούνται συζευκτικά οι εξής προϋποθέσεις:**

α) οι υπηρεσίες εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας θα πρέπει να παρέχονται αποκλειστικά και μόνο από το διαπραγματευτή που μεσολαβεί για τη σύναψη συμβάσεων αγοράς ή πώλησης χρηματοπιστωτικών μέσων (π.χ. αγορά και πώληση μετοχών),

β) θα πρέπει η διαπραγμάτευση να ολοκληρώνεται, καθώς διαφορετικά δεν θα υφίσταται απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. κύρια παροχή υπηρεσίας, της οποίας να δύναται να θεωρηθεί ως παρεπόμενη η παροχή υπηρεσιών εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας.

Σε κάθε δε περίπτωση, εκτός του γεγονότος ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν αφορούν διαπραγμάτευση, δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα η ολοκλήρωση της διαπραγμάτευσης, ώστε να μπορεί η φορολογική αρχή να καταλήξει στο αν οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να αποτελέσουν παρεπόμενες απαλλασσόμενης κύριας παροχής.

Επειδή, σύμφωνα με τη Γνωμοδότηση 431/91, η οποία, έχει κοινοποιηθεί με την Ε.Δ.Υ.Ο ΠΟΛ 1102/1992, για τον προσδιορισμό της έννοιας της διαχείρισης τίτλων, απαιτείται η εξέταση των συμβατικών όρων και των λοιπών πραγματικών γεγονότων, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συγκεκριμένες υπηρεσίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με την περίπτωση κα' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, από το σύνολο των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων και από τα πραγματικά γεγονότα που περιγράφονται προκύπτει ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες, μη αφορώσες αποκλειστικά διαπραγμάτευση τίτλων, δεν απαλλάσσονται από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός για επιστροφή του αιτούμενου από την προσφεύγουσα ποσού Φ.Π.Α. ύψους 477.836,70 ευρώ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΔΕΔ 473/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΗ ΜΕ ΕΞΑΓΩΓΕΣ Ή ΕΙΣΑΓΩΓΕΣ ΑΓΑΘΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία Φ.Π.Α. 11.148,29 €, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013 5.574,14 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 16.722,43 €, ενώ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά 25.251,55 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής. Βάσει της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα εξέδωσε Τ.Π.Υ.:

α) για παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες, τα οποία φέρουν την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», συνολικής αξίας στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. 69.864,91 €. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 καθόσον δεν παρέχονται απευθείας σε εξαγωγείς και περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει σύνδεση των παρεχόμενων υπηρεσιών με εξαγωγές αγαθών,

β) για παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από τρίτες χώρες προς το εσωτερικό της χώρας, τα οποία φέρουν την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ - ΑΡΘΡΟ 24 Ν. 2859/2000 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ», συνολικής αξίας στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. 84.386,89 €. Η φορολογική αρχή έκρινε καταρχήν ότι η εν λόγω ένδειξη με επίκληση του άρθρου 24 του ν. 2859/2000 είναι λανθασμένη, καθώς το άρθρο αυτό αναφέρεται σε εξαγωγή αγαθών και όχι εισαγωγή. Περαιτέρω έκρινε ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από τον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 καθόσον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στη φορολογική αρχή στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα παραστατικά που εκδόθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. για τις παρεχόμενες υπηρεσίες μεταφοράς, αφορούν σε εισαγωγές εμπορευμάτων και ότι η αξία τους συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 περ. ι του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

ι) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. λ του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ... λ) η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20, .»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: . ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς. Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22, ...»

Επιπροσθέτως σύμφωνα με το εγχειρίδιο ενημέρωσης για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. στις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών της Α.Α.Δ.Ε. - Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.) - Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α' - Φ.Π.Α. (1η έκδοση, Δεκέμβριος 2018) αναφέρονται τα κάτωθι:

- Στην περίπτωση που διεθνείς μεταφορές παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, για τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας έχει εφαρμογή το κριτήριο του τόπου υλικής εκτέλεσης της μεταφοράς και συγκεκριμένα, ο τόπος φορολογίας είναι: α) η Ελλάδα, κατά το μέρος του διανυόμενου στο εσωτερικό της χώρας διαστήματος, και β) δεν είναι η Ελλάδα, κατά το μέρος του διανυόμενου διαστήματος, εκτός του εσωτερικού της χώρας (παρ. 6 του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.). Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παρέχων την υπηρεσία, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής του.

- Στην εισαγωγή αγαθών φορολογείται αυτή καθ' εαυτή η πράξη της εισόδου των αγαθών, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου, που πραγματοποιεί την εισαγωγή (είτε είναι ιδιώτης, είτε επιχείρηση, κ.λ.π.). Σύμφωνα με την περίπτ. λ' της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. προβλέπεται η απαλλαγή των υπηρεσιών μεταφοράς, εφόσον η αξία των υπηρεσιών αυτών έχει συμπεριληφθεί στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή, όπως αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20. Επισημαίνεται, ότι όλες οι υπηρεσίες που λαμβάνει ο Έλληνας εισαγωγέας και αφορούν στη μεταφορά των εισαγόμενων αγαθών (από την τρίτη χώρα) έως τον πρώτο τόπο προορισμού ή τον τελικό τόπο προορισμού κατά τα ανωτέρω, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., εφόσον ο τόπος αυτός συμπίπτει με αυτόν που αναγράφεται στη Διασάφηση Εισαγωγής.

- Με τις διατάξεις της παρ. 1.ε του άρθρου 24 προβλέπεται απαλλαγή της υπηρεσίας μεταφοράς αγαθών όταν η μεταφορά συνδέεται με εξαγωγή αγαθών σε τρίτες χώρες.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι η μεταφορική επιχείρηση θα πρέπει: α) να τηρεί στο αρχείο της όλα τα παραστατικά που αποδεικνύουν την εξαγωγή των αγαθών (π.χ. τιμολόγια,

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

μεταφορικά έγγραφα, μήνυμα ΙΕ 599 «Γνωστοποίηση ολοκλήρωσης εξαγωγής», αριθμό καταχώρησης (MRN) της διασάφησης εξαγωγής, κ.λπ.) και συνίσταται να αναγράφεται στο τιμολόγιο η ένδειξη «Χωρίς Φ.Π.Α. - άρθρο 24 παρ. 1 περ. ε' ν. 2859/2000»,

β) να διαθέτει τα αποδεικτικά της εισαγωγής των αγαθών και συνίσταται να αναγράφεται στο τιμολόγιο η ένδειξη «Χωρίς Φ.Π.Α. - άρθρο 22 παρ. 1 περ. λ' ν. 2859/2000».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δια της ενδικοφανούς προσφυγής και του υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/ **συμπληρωματικού υπομνήματός**

της προσκόμισε στην υπηρεσία μας στοιχεία που αφορούν παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες. Συγκεκριμένα προσκόμισε: α) τα εκδοθέντα εκ μέρους της τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, β) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από ναυτιλιακά πρακτορεία, γ) έγγραφα μεταφοράς και δ) τελωνειακά παραστατικά (διασαφήσεις εξαγωγής).

Βάσει των ανωτέρω στοιχείων προκύπτουν τα κάτωθι:

.....

Συνολική αξία στοιχείων χωρίς ΦΠΑ	69.864,91 €
--	--------------------

Συνολική αξία στοιχείων χωρίς ΦΠΑ τα οποία απαλλάσσονται

βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων	68.045,77 €
--	--------------------

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όσον αφορά τα στοιχεία που αφορούν παροχή υπηρεσιών μεταφοράς από το εσωτερικό της χώρας προς τρίτες χώρες η Δ.Ο.Υ. καταλόγισε Φ.Π.Α. στην συνολική αξία των ως άνω Τ.Π.Υ., ήτοι σε συνολικό ποσό 69.864,91 €.

Μετά την προσκόμιση των νέων στοιχείων από την προσφεύγουσα, όπως παρατίθενται στον ανωτέρω πίνακα, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες μεταφοράς που τιμολόγησε η προσφεύγουσα συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών στην πλειοψηφία των περιπτώσεων και **απαλλάσσονται από τον φόρο** σύμφωνα με το άρθρο 24 του ν. 2859/2000. Περαιτέρω για το Τ.Π.Υ. 06.2016 δεν δύναται να επιβληθεί Φ.Π.Α., καθόσον η παροχή της υπηρεσίας μεταφοράς δεν πραγματοποιήθηκε λαμβάνοντας υπόψη και το Πιστωτικό Τ.Π.Υ 06.2016 το οποίο συμψηφίζει την χρέωσή του.

Αντιθέτως, δεν δύναται να απαλλαχθούν από τον φόρο:

α) το Τ.Π.Υ 01.2016 καθόσον η μεταφορά είναι από τα Σκόπια στην Θεσσαλονίκη και όχι αντίστροφα όπως τιμολογήθηκε σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, συνεπώς **θα έπρεπε να προσκομισθούν αποδεικτικά εισαγωγής** προκειμένου να αποδειχθεί ότι η αξία της μεταφοράς συμπεριλήφθηκε στη φορολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών ώστε να έχουν εφαρμογή οι απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2859/2000,

β) το Τ.Π.Υ 03.2016 καθόσον **δεν προσκομίσθηκε το τιμολόγιο ούτε λοιπά δικαιολογητικά,**

γ) τα Τ.Π.Υ 03.2016, Τ.Π.Υ 04.2016, Τ.Π.Υ 08.2016 και Τ.Π.Υ. 09.2016 καθόσον **έχουν ως συναλλασσόμενους ιδιώτες, συνεπώς σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 6 του Ν. 2859/2000 έπρεπε να τιμολογηθεί με Φ.Π.Α. το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας, τα οποία έχουν συνολική αξία χωρίς Φ.Π.Α. 1.819,14 € (320,00 € + 446,89 € + 100,00 € + 30,75 € + 326,40 € + 595,10 €).**

ΔΕΔ 1314/2018 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΩΛΗΤΗ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΣΤΗ – ΜΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΤΟΝ ΠΩΛΗΤΗ ΣΤΗΝ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΗ ΣΥΜΠΕΡΙΛΗΨΗΣ ΣΤΙΣ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΕΚΡΟΣΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ /28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ , εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση 13.319,09€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, κύριος φόρος 17.593,22€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 21.111,86€, ήτοι συνολικό ποσό 38.705,08€, λόγω α) καταλογισμού του αναλογούντος ΦΠΑ επί δύο τιμολογίων πώλησης, συνολικής αξίας 105.155,00€, που δεν πληρούσαν τις προβλεπόμενες από την ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ ΠΟΛ.137/04.05.1987 προϋποθέσεις, περί αναστολής καταβολής ΦΠΑ, β)..... και γ).....

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με την ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ ΠΟΛ.137/04.05.1987, περί διαδικασίας καταβολής του ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών, ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από τις αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα - αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση, που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1642/1986 και με τη διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω. Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα. [...] 2. Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. οικονομικό έφορο, αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας. [...] 3. Ο Οικονομικός Έφορος, αφού διαπιστώσει ότι πρόκειται για επιχείρηση της παραγράφου 1, η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στο Φ.Π.Α., χορηγεί βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον αιτούντα χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, που αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, επισυνάπτοντας σ' αυτήν θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα αυτού. Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται στο σχετικό τελωνειακό παραστατικό ή κατά περίπτωση στο στέλεχος του τιμολογίου του προμηθευτή. 4. [...] η προμηθεύτρια επιχείρηση θα εκδώσει τιμολόγιο ή τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής, στο οποίο θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη «ΔΕΝ ΕΙΣΠΡΑΤΤΕΤΑΙ ΦΠΑ - ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΙΝΑΙ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Π. 2869/2389/4.5.1987». 5. Ο αγοραστής - επενδυτής υποχρεούται να προσκομίσει στον οικονομικό έφορο, που έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση, αντίγραφο του τιμολογίου που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση ενός μηνός από την ημερομηνία έκδοσής του. [...] 7. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος παρακολουθεί την εκτέλεση των εργασιών που διενεργεί έλεγχο για να διαπιστώσει, αν τα επενδυτικά αγαθά που αποκτήθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. έχουν εγκατασταθεί στον τόπο που δηλώθηκε, ότι δεν πωλήθηκαν, και ότι έχουν σωστά καταχωρηθεί και περιληφθεί στην προσωρινή δήλωση της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου. 8. Ο επενδυτής (εισαγωγέας - αγοραστής) υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον αρμόδιο οικονομικό έφορο το χρόνο

έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, το βραδύτερον εντός 10 (δέκα) ημερών από την έναρξη».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 246/1987 διευκρινίζεται ότι: «η απόφαση Π.2869/87, αφορά καινούργιο μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό και επομένως ο προμηθευτής των μηχανημάτων, θα πρέπει να αναγράφει στο τιμολόγιο που εκδίδει ή σε ξεχωριστή βεβαίωση, ότι τα μηχανήματα είναι καινούργια, κατά το χρόνο της πώλησής τους. Η βεβαίωση αυτή ή το τιμολόγιο θα προσκομίζεται στον οικον. έφορο, σύμφωνα με την παρ. 5 της απόφασης».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 250/1987 διευκρινίζεται ότι: «4. [...] Ο πωλητής των επενδυτικών αγαθών εμφανίζει τις πωλήσεις επενδυτικών αγαθών με την Π.2869/2387/67 απόφαση σαν απαλλασσόμενες πωλήσεις και μπορεί να μη παρακολουθεί στα βιβλία του το φόρο που αναγράφει στα τιμολόγια που εκδίδει και τον οποίο δεν εισπράττει. Σε ό,τι αφορά τον τρόπο απεικόνισης στην περιοδική εκκαθάριση του ΦΠΑ των πράξεων παράδοσης επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με την Π.2869/2387/37 απόφαση, ο μεν πωλητής θα τα εμφανίζει στον πίνακα Γ στον Κ.Α. 25 και στον πίνακα Ε στον Κ.Α. 32, ο δε αγοραστής στον πίνακα ΣΤ' στον Κ.Α. 12 και στον πίνακα Ε στον Κ.Α. 72».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εξέδωσε τα υπ' αριθ. Τ.Π. - Δ.Α. 867/17.11.2011 και 868/17.11.2011, καθαρής αξίας 35.000,00€ και 70.155,00€ αντιστοίχως, ήτοι συνολικής αξίας 105.155,00€, για την πώληση μηχανημάτων ως επενδυτικών αγαθών προς την επιχείρηση ΚΑΙ ΣΙΑ Ε.Ε., με Α.Φ.Μ., στο πλαίσιο εφαρμογής της ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ΠΟΛ. 137/04.05.1987, βάσει της υπ' αριθ. 96/14.11.2011 βεβαίωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. περί συνδρομής των προϋποθέσεων της προαναφερθείσας ΚΥΑ για αναστολή καταβολής αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 24.185,65€, που εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από την αντισυμβαλλόμενη ετερόρρυθμη εταιρεία της υπ' αριθ. 20054/14.11.2011 αίτησης απαλλαγής ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών μετά των συνημμένων προβλεπόμενων δικαιολογητικών. Η προσφεύγουσα όφειλε να συμπεριλάβει τη συνολική αξία των ανωτέρω τιμολογίων στις απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης. Επομένως, εφόσον χορηγήθηκε βεβαίωση του αρμόδιου Προϊσταμένου για αναστολή καταβολής του αναλογούντος ΦΠΑ ποσού 24.185,65€, σε οποιαδήποτε περίπτωση άρσης χορήγησης απαλλαγής, υπόχρεος για την καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ δεν καθίσταται ο πωλητής, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, αλλά ο αγοραστής - επενδυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ. 4 περ. γ' του ν.2859/2000 σε συνδυασμός με την ΚΥΑ Π.2869/2389/1987/ΠΟΛ.137/04.05.1987.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί των πραγματικών περιστατικών, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και μόνον ως προς τον μη νόμιμο καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ επί παραδόσεων επενδυτικών αγαθών και γίνεται μερικώς αποδεκτός.

ΔΕΔ 1915/2018 ΑΘΗΝΑ

Ελλείμματα κλειστής αποθήκης

ΕΛΕΓΧΟΣ

Κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, αφού λήφθηκαν υπόψη τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης και το τηρούμενο βιβλίο απογραφών, εφαρμόστηκε από τη φορολογική αρχή η μέθοδος της «κλειστής αποθήκης».

Από την αντιπαραβολή των ποσοτήτων που αγοράστηκαν και των ποσοτήτων που πωλήθηκαν, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπήρχε έλλειμμα ποσότητας κρέατος, για την οποία έκρινε ότι πωλήθηκε χωρίς την έκδοση παραστατικών πώλησης. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στη με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2017 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ-ΕΛΠ, αφού έλαβε υπόψη τη δηλωθείσα για τη χρήση 2013 από τον προσφεύγοντα φυσική απώλεια (φύρα), αποδέχτηκε ότι στα πλαίσια της επεξεργασίας που διενεργεί, υφίσταται αποδεκτή φυσική απώλεια (φύρα) ποσοστού 5,6% με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό των ελλειμμάτων κρέατος ανά ελεγχόμενη χρήση ως ακολούθως: α) για το έτος 2011 ποσότητα 30.666 κιλών, β) για το έτος 2012 ποσότητα 26.393 κιλών και γ) για το έτος 2014 ποσότητα 41.956 κιλών.

Εν συνεχεία, αφού καταλόγισε παραβάσεις σχετικά με την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή για τις χρήσεις 2011 και 2012, ενώ αντίστοιχα ανακριβής κρίθηκε και η δήλωση φορολογικού έτους 2014. **Τέλος, προσδιόρισε (εξωλογιστικά για τις δύο πρώτες χρήσεις) το ακαθάριστο εισόδημα και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης και επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές, εκδίδοντας τις προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, διαπίστωσε διαφορές (έλλειμμα) ανάμεσα στις καταμετρηθείσες ποσότητες και τα απογραφέντα αποθέματα των ετών 2011 έως και 2014. Ειδικότερα, από την από 24/10/2017 οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ –ΚΦΔ προκύπτει ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις σε κάθε ελεγχόμενη χρήση διενεργήθηκαν ως ακολούθως (σελ. 2 έκθεσης ΚΒΣ-ΚΦΔ):.....

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει του βιβλίου απογραφών και των φορολογικών παραστατικών, καταμέτρησε τις συνολικές ποσότητες σε κιλά την 01/01 κάθε έτους, στις οποίες πρόσθεσε τις αγορές και, βάσει αυτών, προσδιόρισε τις διαθέσιμες ποσότητες προς πώληση. Εν συνεχεία μετά την αφαίρεση των πωληθέντων ποσοτήτων κατέληξε στα ποσοτικά ελλείμματα (φύρα) σε κάθε ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή ωστόσο, στην κρινόμενη περίπτωση, από τα προαναφερόμενα, διαπιστώνεται ότι δεν επιλέχθηκαν από τη φορολογική αρχή συγκεκριμένα είδη από το βιβλίο απογραφών προκειμένου να διενεργηθούν ελεγκτικές επαληθεύσεις, αλλά καταμετρήθηκαν και αθροίστηκαν συνολικές ποσότητες, χωρίς ποιοτικό διαχωρισμό και διάκριση κατ' είδος, δεδομένου ότι ομαδοποιήθηκαν οι πρώτες ύλες με τα εμπορεύματα και τα πρόσθετα υλικά. Συνεπώς, δεν καταμετρήθηκε ένα επιλεγμένο είδος κρέατος, πρώτης ή πρόσθετης ύλης, το οποίο να έχει σαφήνεια περιγραφής, προκειμένου το αποτέλεσμα που θα εξαχθεί από την ποσοτική καταμέτρηση (πλεόνασμα ή έλλειμμα) να είναι ασφαλές και τεκμηριωμένο.

Επειδή περαιτέρω, από τις με ημερομηνία θεώρησης 24/10/2017 εκθέσεις ελέγχου Προστίμων ΚΒΣ-ΚΦΔ, Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., σχετικά με τον έλεγχο που διενήργησε η φορολογική αρχή στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, προκειμένου να προσδιορίσει το τυχόν ποσοτικό έλλειμμα κρέατος (φύρα) διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

α) Δεν γίνεται σαφής αναφορά και περιγραφή στα είδη των κρεάτων που αγόραζε η επιχείρηση, δηλαδή αν ήταν σφάγια ή τεμαχισμένα ή μερικώς επεξεργασμένα κ.ο.κ., ούτε αναλύθηκε επακριβώς η ακολουθούμενη από την επιχείρηση διαδικασία επεξεργασίας-κατεργασίας.

β) Δεδομένου ότι ο προσφεύγων τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας και δεν είχε Βιβλίο Παραγωγής-Κοστολογίου και τεχνικών προδιαγραφών, τυχόν ποσοτικό έλλειμμα (φύρα) όφειλε να προσδιορισθεί με τον προσφορότερο τρόπο. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπ' όψιν τη δηλωθείσα από τον ίδιο τον προσφεύγοντα φύρα ανά χρήση, έπρεπε να ληφθούν υπ' όψιν από την φορολογική αρχή δεδομένα από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, τα οποία κατόπιν σύγκρισης με αυτά του προσφεύγοντος, θα προσδιόριζαν με ασφάλεια τυχόν απόκλιση από τη συνήθη φύρα των λοιπών επιχειρήσεων του κλάδου.

γ) Ακόμη δε και στην περίπτωση που ο έλεγχος δεν είχε στη διάθεσή του συγκριτικά στοιχεία άλλων ομοειδών επιχειρήσεων, όφειλε να τεκμηριώσει επαρκώς τη φύρα ποσοστού 5,6 % την οποία έκρινε αποδεκτή και εν συνεχεία έλαβε ως μέτρο σύγκρισης για τον προσδιορισμό της φύρας των λοιπών χρήσεων. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή, βάσει των διαθέσιμων φορολογικών παραστατικών, έπρεπε να αντιπαραβάλει τα είδη και τις ποσότητες κρεάτων που επεξεργάστηκε ο προσφεύγων, καθώς και το είδος εκάστης επεξεργασίας. Ειδικότερα, όφειλε να αποδείξει ότι η διαφοροποιημένη και πολλαπλάσια φύρα των λοιπών χρήσεων, αφορούσε ομοειδή κατεργασία κρεάτων και ομοειδή παραγωγή προϊόντων. Ωστόσο, τέτοια αντιπαραβολή δεν έγινε, καθόσον, πέρα από το σύνολο των αγορών και των πωλήσεων σε κάθε ελεγχόμενη χρήση, και τη γενική και αόριστη αναφορά του ελέγχου σε «ομοιομορφία» αγορών και πωλήσεων μεταξύ των τεσσάρων ελεγχόμενων χρήσεων, δεν προκύπτουν αναλυτικά στοιχεία που να στηρίζουν επαρκώς την κρίση αυτή. Άλλωστε, στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου δεν γίνεται καμία αναφορά στις ποσότητες αγορασμένων και πωληθέντων κρεάτων διακεκριμένων ανά είδος (χοιρινό, μοσχάρι, κοτόπουλο κλπ), καμία αναφορά στην ποσοστιαία αναλογία εκάστου είδους επί της συνολικής ποσότητας κρεάτων, καμία αναφορά στην κατεργασία στην οποία υπεβλήθησαν και ομοίως καμία αναλυτική περιγραφή στα τελικώς παραχθέντα προϊόντα (καλαμάκι, γύρος, λουκάνικο, μπιφτέκι κ.ο.κ.) ανά χρήση, προκειμένου να τεκμηριώνεται η μεταξύ τους ομοιομορφία και η μη διαφοροποίηση των τεσσάρων χρήσεων, ώστε να αποτελέσει η φύρα μίας εξ αυτών πρόσφορο συγκριτικό στοιχείο για τις λοιπές.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, **δεν παρέχουν καμία αιτιολογία σύμφωνα με τα ανωτέρω,**

καθίστανται αόριστες, καθότι δεν εξειδικεύουν, ούτε παραθέτουν στο σώμα τους με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία η φορολογική αρχή βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, δεν παρέχουν δε επαρκείς και τεκμηριωμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις για τον προσδιορισμό των ποσοτικών ελλειμμάτων ανά ελεγχόμενη χρήση. **Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας των Εκθέσεων Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτών** και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της εκδόσεως τους (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της

ΦΠΑ ΚΟΙΝΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ (PRORATA)

ΔΕΔ 1515/2018 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./02.10.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., προσδιορίστηκε ποσό προς επιστροφή ύψους 4.803,13 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να διαγραφούν τα αφαιρούμενα ποσά της ως άνω πράξης 3.641,91 € και να επιστραφεί άμεσα το αιτούμενο και παρακρατούμενο φπα της φορολογικής περιόδου 2014 ποσού 8.445,04 € με κατάθεση σε λογαριασμό της, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. δεν υπάρχει ούτε μια κοινή δαπάνη που να συμμετέχει στην δημιουργία εσόδων που ο φπα τους επιμερίζεται
2. ενδεικτικά αναφέρονται οι δαπάνες [ΔΕΗ, ΟΤΕ, γραφική ύλη κλπ]
3. ο ισχυρισμός του ελεγκτή, ότι οι δαπάνες είναι μικρής αξίας και δεν είναι ευχερής ο διαχωρισμός τους, δεν ευσταθεί, διότι οι εγγραφές είναι ολιγάριθμες και αυτό είναι το αντικείμενο του ελέγχου.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., μετά από μερικό επιτόπιο έλεγχο, συνεπεία της ως άνω αίτησης για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου φπα, ποσού 8.445,04 €, αποφάσισε την επιστροφή ποσού 4.803,13 € και την μη επιστροφή ποσού 3.641,91 €, με την αιτιολογία ότι αφορά φπα κοινών δαπανών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα παρεπόμενων ασχολιών [λογαριασμός 75] και αφορούν ενοίκια κτιρίων και τεκμαρτά ενοίκια, καθώς και έσοδα κεφαλαίων [λογαριασμός 76] και αφορούν πιστωτικούς τόκους και έσοδα εγγυήσεων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα έχει υπογράψει την με αριθμό/27.08.2014 σύμβαση με το τον Δήμο για την κατασκευή του έργου "αποκατάσταση και διαμόρφωση", και για την υπό κρίση φορολογική περίοδο δεν έχει πραγματοποιήσει έσοδα, καθώς η ως άνω σύμβαση δεν εκτελέστηκε.

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέπεσε φπα του λογαριασμού 61.02 αμοιβές & έξοδα τεχνιτών καθώς και φπα των κοινών δαπανών.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

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

.....

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

Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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

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

Άρθρο 22. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,

κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 31. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου, του ως άνω Νόμου,

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

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

Επειδή, βασική αρχή του Φ.Π.Α., όπως αυτή διατυπώθηκε στην 1η οδηγία περί Φ.Π.Α. (67/227/ΕΟΚ) είναι η αρχή της "ουδετερότητας". Σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, ο φόρος αυτός δεν πρέπει να νοθεύει τους όρους ανταγωνισμού και να εμποδίζει την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και υπηρεσιών εντός της κοινής αγοράς.

Για να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου ανεξαρτήτως του αριθμού των πραγματοποιούμενων πράξεων μέχρι την τελική κατανάλωση, οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούν να εκπέσουν από τον Φ.Π.Α. που εισπράττουν το ποσό του φόρου που έχουν καταβάλει σε άλλους υποκειμένους (δικαίωμα έκπτωσης).

Επειδή, σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις για τον Φ.Π.Α. (άρθρο 168 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ) στον βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο

πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει τον ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τις εισροές του. Η έκπτωση αυτή όμως μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να περιορίζεται ή να διακανονίζεται. Ο περιορισμός αυτός ή ο διακανονισμός προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 173 της Οδηγίας, σύμφωνα με τις οποίες για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση τόσο πράξεων που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης όσο και πράξεων, **οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, η έκπτωση επιτρέπεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ, το οποίο αναλογεί στο ποσό που αφορά τις πράξεις της πρώτης κατηγορίας (κατ' αναλογία έκπτωση - pro rata).**

Τέλος, με τις διατάξεις των άρθρων 174 και 175 της Οδηγίας προσδιορίζεται ότι, η αναλογία έκπτωσης προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης και στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, εξέπεσε τον αναλογούντα φπα εισροών (κοινές δαπάνες) της χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, καθώς η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, δεδομένου, ότι τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα ήταν απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, και σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ορθώς η φορολογική αρχή, προέβη στη μη επιστροφή ποσού φπα 3.641,91 €, το οποίο αφορά φπα κοινών δαπανών.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη

ΔΕΔ 2136/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./31.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.04.2012 – 31.03.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας 281.124,10 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013 ποσού 140.562,05 € και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ ποσού 123.132,35 €, ήτοι συνολικά ποσό 544.818,50 €.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, η προσφεύγουσα, εγκαταστάθηκε στην Ελλάδα, ως αλλοδαπή εταιρεία, δυνάμει Συμβάσεως Έργου με την από 06.03.2001 (αρ. δήλωσης/06.03.2001) Βεβαίωση Έναρξης Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου, προκειμένου να παράσχει υπηρεσίες χρηματοοικονομικού συμβούλου προς την (ήδη) για την ανάπτυξη των Ελληνικών δημόσιων τουριστικών ακινήτων, με την επωνυμία, και με δραστηριότητα "Διοικητικές Υπηρεσίες που σχετίζονται με Τουριστικά Θέματα", υπαγόμενη σε καθεστώς φπα. Εν συνεχεία στις 03.04.2011, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθμ./2001 δήλωση μεταβολής εργασιών δήλωσε ως δραστηριότητα "Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών σε Θέματα Γενικής Διαχείρισης".

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπ' αρ. πρωτ./16.12.2013 αίτησή της, ζήτησε προς επιστροφή το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της διαχειριστικής χρήσης 01.04.2012 – 31.03.2013, το οποίο ανέρχεται στο ποσό των 329.996,60 €, είχε δε, συμπεριληφθεί για επιστροφή στον ΚΩΔ. 803

της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ της ως άνω περιόδου (ως τροποποιητική με αρ. καταχ./16.12.20103), και το οποίο επεστράφη εξ' ολοκλήρου, δυνάμει της από 12.06.2014 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., λόγω αδυναμίας συμψηφισμού, με την επιφύλαξη του μερικού ή πλήρους ελέγχου. Σημειώνεται, ότι, το προς επιστροφή ποσό δεν μεταφέρθηκε για έκπτωση στην επόμενη διαχειριστική περίοδο {σελίς 43 της έκθεσης ελέγχου φπα}.

Επειδή, ακολούθως, η αρμόδια φορολογική αρχή, προέβη σε έλεγχο των διαχειριστικών χρήσεων 01.04.2012 – 31.03.2013 και 01.04.2013 – 31.03.2014, βάσει της προαναφερόμενης εντολής ελέγχου, και σύμφωνα με την από 31.12.2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α., για την πρώτη ελεγχόμενη χρήση, καταλογίστηκε ποσό φπα 281.124,10 € με την αιτιολογία ότι, "σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 «η έκπτωση παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο», και θεωρούμε ότι η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ κατά ποσοστό $23/27=85,19\%$ που αναλογεί στα μη ιδιωτικοποιημένα ακίνητα, αφού οι σχετικές δαπάνες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν έχουν ιδιωτικοποιηθεί 23 ακίνητα. Κατά συνέπεια ο έλεγχος θεωρεί ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών κατά ποσοστό 85,19%, αφού ληφθεί υπόψη ότι έχουν επανατιμολογηθεί δαπάνες στις οποίες αναλογεί ΦΠΑ ποσού 5.617,29 €, με τη σημείωση, ότι κατά την επιστροφή στην προσφεύγουσα του ανωτέρω ποσού, "δεν ήταν γνωστή η πρόθεση της επιχείρησης για παραίτηση από οποιαδήποτε απαίτηση έχει η οποία πηγάζει από την Συμφωνία Οικονομικών Υπηρεσιών αναφορικό με τις παρεχόμενες προς την υπηρεσίες κατά τη συμφωνία αυτή και ως εκ τούτου δεν προτίθεται να προβεί σε οιαδήποτε ενέργεια κατά της (δικαστική ή άλλη))», όπως αυτή διατυπώθηκε με το με αριθμό πρωτοκόλλου/15-6-2016 έγγραφό της".

Επειδή, 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

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 φορολογούμενου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας 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".

Περαιτέρω, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: "Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος", και

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, σύμφωνα με την ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΕΚ (πέμπτο τμήμα) της 29ης Φεβρουάριου 1996 C-110/94 “.... οσάκις οι φορολογικές αρχές έχουν δεχθεί την ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μια εταιρία, η οποία δήλωσε την πρόθεσή της να αρχίσει οικονομική δραστηριότητα συνεπαγόμενη φορολογητέες πράξεις, η παραγγελία εκπονήσεως μελέτης αποδοτικότητας όσον αφορά τη σχεδιαζόμενη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου αυτού, ακόμη και αν η εν λόγω μελέτη έχει ως σκοπό να εξετάσει σε τι βαθμό η σχεδιαζόμενη δραστηριότητα είναι αποδοτική, και ότι εκτός της περιπτώσεως των καταστάσεων που ενέχουν απάτη ή κατάχρηση, η ιδιότητα του υποκειμένου στον ΦΠΑ δεν μπορεί να αφαιρεθεί από την εν λόγω εταιρία με αναδρομικό αποτέλεσμα, εφόσον, ενόψει των αποτελεσμάτων της μελέτης αυτής, αποφασίστηκε να μη περάσει η εταιρία στην εκτελεστική φάση και να τεθεί υπό εκκαθάριση, οπότε από τη σχεδιαζόμενη οικονομική δραστηριότητα δεν προέκυψαν φορολογητέες πράξεις”.

Επειδή, η προσφεύγουσα είναι πρόσωπο υποκείμενο στο φπα κατά την έννοια του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 9 της Οδηγίας 2006/112/EK, και χωρίς να εμπίπτει στις εξαιρέσεις του εν λόγω άρθρου, καθόσον, τόσο με την υπ' αριθμ./2001 δήλωση μεταβολής εργασιών δήλωσε ως δραστηριότητα “Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών σε Θέματα Γενικής Διαχείρισης”, όσο και με τη υπ' αριθμ./2009 δήλωση μεταβολής - αντιστοίχιση ΚΑΔ δήλωσε ως κύρια δραστηριότητα της τις “Υπηρεσίες Παροχής Συμβουλών Στρατηγικής Διαχείρισης”.

Επειδή, η προσφεύγουσα πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις, κάτι που προκύπτει όχι μόνο από τις ως άνω δηλώσεις μεταβολών, αλλά και από το γεγονός της αναμονής της απόφασης του ΑΠ, η οποία αφορά τον τρόπο υπολογισμού της οφειλόμενης αμοιβής επιτυχίας, για τις υπηρεσίες που παρείχε στην, ασχέτως αν οι υπηρεσίες αυτές αφορούσαν προγενέστερες χρήσεις.

Άλλωστε, με την υπ' αρ. 2015 απόφασή του ο ΑΠ επιδίκασε ποσό φπα επί της αμοιβής, το οποίο και αποδόθηκε, αναγνωρίζοντας με τον τρόπο αυτό ότι η προσφεύγουσα είναι υποκείμενη στο Φ.Π.Α..

Επειδή, οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες για την υπό κρίση χρήση αφορούν δαπάνες που εξυπηρετούν άμεσα την οικονομική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, σχετιζόμενες με την λειτουργία της και τη συνέχεια της δικαστικής της διαμάχης, και οι οποίες δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του άρθρου 30 § 4 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, σύμφωνα με τις υπ' αρ. 3153, 3154, 3155/2006 αποφάσεις του ΣτΕ, “για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος”.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν πραγματοποιεί απαλλασσόμενες πράξεις, και οι πραγματοποιηθείσες πράξεις της είναι με δικαίωμα έκπτωσης του φπα εισροών της {παροχή υπηρεσιών με φπα}, ως έκθεση ελέγχου σελίς 42 “ Σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί και την εκκαθαριστική δήλωση που έχει υποβάλλει για την διαχειριστική περίοδο από 1/4/2012-31/3/2013 προκύπτει ότι η επιχείρηση πραγματοποιεί κυρίως πράξεις υποκείμενες στον ΦΠΑ, ενώ δεν πραγματοποιεί πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις”, και ακολούθως στη σελίδα 47 “Οι εκροές διακρίνονται σε: Υποκείμενες στο Φ.Π.Α. οι οποίες αφορούν: Έσοδα παροχής υπηρεσιών στο

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

εσωτερικό, και ουσιαστικά αφορούν επανατιμολόγηση αμοιβών δικηγόρων στην επιχείρηση με ΑΦΜ - Απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (ΧΔΕ) του φόρου εισροών οι οποίες αφορούν τόκους καταθέσεων”.

Συνεπώς, η άσκηση του δικαιώματος της προσφεύγουσας να εκπέσει τον φπα εισροών της εξακολουθεί να ισχύει, και κατ’ ακολουθία και το δικαίωμα επιστροφής.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών της και κατ’ επέκταση και δικαίωμα επιστροφής, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες της για τις υπηρεσίες της, σύμφωνα με το αρ. πρωτ./14.07.2003 έγγραφο της Διοίκησης.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./

ΔΕΔ 1979/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Επιστροφή ΦΠΑ _ Επιχορηγήσεις από την ΕΟΚ _Pro-rata

ΕΛΕΓΧΟΣ

-Με την υπ’ αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας κατά 7.753,09 € ήτοι από 9.019,00 € σε 1.265,91 €

Με την υπ’ αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 1.831,59 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 915,79 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.747,38 €.

Με την υπ’ αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-30/04/2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 435,33 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 217,66 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 652,99 €.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2016 & 1/1-31/12/2017 πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τις οποίες ο έλεγχος θεώρησε ότι έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το κλάσμα pro-rata για το ΦΠΑ των κοινών εισροών και να περιορίσει αναλόγως την έκπτωση του φπα των εισροών αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, 1/1/2017-31/12/2017 και 1/1/2018-30/04/2018 από τη Δ.Ο.Υ.,

.....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκε επιμερισμός του φόρου των κοινών εισροών (Pro-rata), όπως είχε υποχρέωση η ελεγχόμενη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2859/2000 (άρθρο 24 του ν. 1642/1986). Συγκεκριμένα τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης προέρχονται κατά κύριο λόγο από εκροές εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (κωδ. 310), καθώς συμμετέχει σε ευρωπαϊκά ερευνητικά προγράμματα που της αναθέτει ο Εκτελεστικός

Οργανισμός Έρευνας (REA), ο οποίος διαχειρίζεται επιχορηγήσεις της ΕΕ για το σκοπό αυτό (επιδείχθηκε στον έλεγχο συμφωνητικό). Για τις εργασίες που της ανατίθενται και διεκπεραιώνει, η ελεγχόμενη επιχείρηση εισπράττει επιχορηγήσεις, τις οποίες καταχωρεί στον κωδικό 310 της δήλωσης, όπως προαναφέρθηκε.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες εγκυκλίους, στον κωδικό 310 (ΠΟΛ 1072/2002) αναφέρεται ότι καταχωρούνται πέραν των απαλλασσόμενων εκροών και οι εξαιρούμενες του ΦΠΑ εκροές και διακεκριμένα από τις απαλλασσόμενες, (παρ.2) αναφέρονται ενδεικτικά οι αποζημιώσεις, οι συναλλαγματικές διαφορές. Ενώ συνεχία με το ως άνω έγγραφο της Διοίκησης και την ΠΟΛ 1082/2015, ως εξαιρούμενες του ΦΠΑ εκροές αναφέρονται οι ποινικές ρήτρες, αποζημιώσεις, οικονομικές ενισχύσεις και γενικότερα επιδοτήσεις και από τις πράξεις εξαιρούμενες του ΦΠΑ, μόνο η περίπτωση των επιδοτήσεων και των οικονομικών ενισχύσεων λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αναλογίας έκπτωσης (προστίθενται στον παρανομαστή) και μόνο στην περίπτωση που υφίσταται ήδη μερικό δικαίωμα έκπτωσης (έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγομένων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) 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 εν προκειμένω, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. προς επιστροφή, ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για την χρήση 2016-2017 και 2018 πραγματοποίησε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, για τις οποίες έχει υποχρέωση να εφαρμόσει το κλάσμα pro-rata για την αναλογία έκπτωσης του ΦΠΑ των κοινών εισροών.

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ 1056/2002 εάν οι επιδοτήσεις επιχορηγήσεις κλπ. περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (υπάγονται σε ΦΠΑ), θα συμπεριληφθούν στον αριθμητή και παρανομαστή του κλάσματος της pro rata εάν όμως οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ θα συμπεριληφθούν στον παρανομαστή του κλάσματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που παραπάνω αναφέρθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα το έτος 2016 ξεκίνησε να συμμετέχει με άλλα 11 μέλη από την υπόλοιπη Ευρώπη στο Ευρωπαϊκό Ερευνητικό Πρόγραμμα «.....» και συγκεκριμένα συνυπέγραψε την συμφωνία (.....) «.....» με το (REA). Η διάρκεια της δράσης θα είναι 36 μήνες από 1η Φεβρουαρίου 2016 («ημερομηνία έναρξης της δράσης»). Η Συμφωνία καθορίζει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, καθώς και τους όρους και τις προϋποθέσεις που ισχύουν για την επιχορήγηση που λαμβάνουν οι δικαιούχοι για την υλοποίηση της δράσης. Η επιχορήγηση απονέμεται για τη δράση με τίτλο «Προς το We-Government: Συλλογικές και συμμετοχικές προσεγγίσεις για την αντιμετώπιση των τοπικών πολιτικών προκλήσεων –» «δράση»

Το πρόγραμμα «..... -» είναι πρόγραμμα χρηματοδότησης της έρευνας και όπως ρητά αναφέρεται στην συμφωνία που υπογράφηκε, η επιδότηση αφορά την κάλυψη δαπανών που πραγματοποιούνται στα πλαίσια της υλοποίησης της ερευνητικής δράσης, επομένως, δεν έχει καμία σχέση με αντιπαροχή και δε συνδέεται άμεσα με την τιμή της διάθεσης των αγαθών. Στο πλαίσιο της επιχορήγησης επιστρέφεται το 100 % των επιλέξιμων δαπανών της δράσης και ως επιλέξιμες δαπάνες νοούνται αυτές που πληρούν: α) τις γενικές προϋποθέσεις, ήτοι να είναι πραγματικές, μοναδιαίες και κατ'αποκοπή, όπως ορίζονται στο κεφάλαιο 6.1 της ως άνω σύμβασης β) τις ειδικές προϋποθέσεις, όπως αυτές ορίζονται στο κεφάλαιο 6.2 αυτής.

Τα έσοδα από την επιδότηση της Ευρωπαϊκής Ένωσης καταχωρούνταν στην τελευταία περιοδική κάθε έτους στον κωδικό 310, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1082/2015 στην περίπτωση 2, όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται : «2. Γράψτε την αξία των εξαιρουμένων από τον ΦΠΑ πράξεων (π.χ. επιδοτήσεων που δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία, οικονομικών ενισχύσεων από ΟΑΕΔ για την πρόσληψη προσωπικού, λοιπών οικονομικών ενισχύσεων, μερισμάτων δικηγόρων, εσόδων από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες, κ.λ.π.).» και ΟΧΙ στην περίπτωση 1 «1. Γράψτε την αξία των απαλλασσομένων πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους».

Επειδή η προσφεύγουσα στην χρήση 2016 2017 έως και 1/1/-30/4/2018, δεν έχει πραγματοποιήσει πράξεις α) του άρθρου 22 ν.2859/2000ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων κλπ.) **ή β)** παραδόσεις νέων ακινήτων υπαγόμενων σε ΦΠΑ με απαλλαγή πρώτης κατοικίας **γ)** παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλκατζίδικα, περίπτερα κλπ.), για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως εκ τούτου να δημιουργούν την υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος pro-rata.

Επειδή δεν υφίσταται μερικό δικαίωμα έκπτωσης (δεν έχει ήδη δημιουργηθεί το κλάσμα pro-rata), λόγω πραγματοποίησης πράξεων υπαγόμενων στο φόρο τόσο με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, κατά συνέπεια κατ' εφαρμογή των ανωτέρω η προσφεύγουσα για τις επιχορηγήσεις τις οποίες έλαβε στις ελεγχόμενες περιόδους 2016, 2017 και 1/1/-30-04-2018 δεν είχε υποχρέωση να προβεί σε κατ' αναλογία έκπτωση του ΦΠΑ των κοινών εισροών της pro-rata

Ύστερα από τα παραπάνω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω.

ΔΕΔ 836/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ PRORATA ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

3) Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-12/12/2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 28.284,55€ πλέον προσαυξήσεων ύψους 33.941,46€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 62.226,01€.

Με την από/2017 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της φορολογικής αρχής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 28.284,55€, το οποίο προέκυψε από τον υπολογισμό του φόρου εισροών προς διακανονισμό λόγω δημιουργίας κλάσματος pro-rata.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, λόγω ύπαρξης εκροών απαλλασσόμενων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, στην εκκαθαριστική δήλωση του οικείου έτους, δημιούργησε κλάσμα pro-rata συμπεριλαμβάνοντας στον αριθμητή τις φορολογητέες πράξεις (ποσό 2.313.641,35€) και στον παρονομαστή το άθροισμα του ποσού του αριθμητή πλέον τις απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (ποσό 444.653,79€) ήτοι συνολικό ποσό 2.758.295,14€.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στον παρονομαστή του κλάσματος pro-rata, στο ποσό των απαλλασσόμενων πράξεων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, δεν συμπεριλήφθηκε το ποσό 2.231.889,67€, που αφορά εκταμιεύσεις επιδότησης παγίων σύμφωνα με το Ν.3299/2004, με αποτέλεσμα να προκύψει ποσοστό έκπτωσης 84%(στρογγυλοποιημένο) και ποσοστό φόρου εισροών για διακανονισμό 16%(1-84%), αντί του ορθού 46% και 54% αντίστοιχα.

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα δήλωσε τα παρακάτω απαλλασσόμενα έσοδα, τα οποία δεν διαφοροποιήθηκαν από τον έλεγχο:

Λοναριασμός	Περιγραφή	Ποσό
74.03.01.0000	Επιδότησεις ΟΑΕΔ για νέες θέσεις εργασίας	122.000€
74.03.01.002	Επιδότησεις ΟΑΕΔ πρόγραμμα ΑΜΕΑ	2. 400€
75.05.00.0001	Ενοίκιο καταστημάτων	4.225,92€
75.05.00.0002	Ενοίκιο ΟΤΕΚ	315.700,00€
	εκταμιεύσεις επιδότησης παγίων σύμφωνα με το Ν.3299/2004 μέσα στη χρήση 2011 συνολικού ύψους	2.231.889,67€

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για την προσφεύγουσα υφίσταται υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος PRO-RATA λόγω της ύπαρξης μισθωμάτων ακινήτων (άρθ.22 παρ 1 περ κστ) οπότε και στον παρονομαστή του κλάσματος προστίθενται τα ποσά των επιδοτήσεων, τόσο του ΟΑΕΔ, όσο και των εκταμιεύσεων των επιδοτήσεων παγίων του Ν.3299/2004 που έλαβαν χώρα εντός της χρήσης 2011.Το γεγονός ότι το ποσό της επιχορήγησης του Ν.3299/2004 καταχωρίζεται σε λογαριασμό αποθεματικών (και όχι στον 74) δεν αποχαρακτηρίζει την προέλευσή του ως οικονομική ενίσχυση. Οι κρινόμενες επιχορηγήσεις παγίων του Ν.3299/2004 προφανώς δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας(δηλαδή δεν αποτελούν αντιπαροχή και δεν συνδέονται άμεσα με την τιμή της διάθεσης αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών,) ενώ ταυτόχρονα η προσφεύγουσα έχει μερικό δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της. Άρα τα ποσά των επιχορηγήσεων του Ν.3299/2004 που εκταμιεύτηκαν, πρέπει σύμφωνα με τη νομοθεσία του Φ.Π.Α να συμπεριληφθούν στον παρονομαστή του κλάσματος PRO-RATA, ως παρακάτω:.

- Αριθμητής: 2.313.641,35€ = Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης
- Παρονομαστής: = Πράξεις φορολογητέες με δικαίωμα έκπτωσης(2.313.641,35€) + Πράξεις απαλ/νες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης (444.653,79€ + 2.231.889,67€) = 4.990.184,81
- Κλάσμα PRO - RATA: 2.313.641,35€ / 4.990.184,81 =0,464 δηλ. 0,46 ή 46%
- Άρα, Οριστικό ποσό έκπτωσης: 46% και φορολογητέο ποσοστό φόρου επί των φορολογητέων δαπανών: 1-0,46= 0,54 ή 54%

Συνεπώς φόρος εισροών προς διακανονισμό:

Δαπάνες(φορολογητέες) βάσει ελέγχου: 106.678,91 χ 54%=57.606,61€

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1056/2002 για διαχειριστικές περιόδους μετά την 1.1.2001, συμπεριλαμβάνονται στον παρονομαστή του κλάσματος της pro rata οι επιδοτήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (εξαιρούμενες) μόνο εφόσον η επιχείρηση έχει υποχρεωθεί (λόγω της ύπαρξης εκροών χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) για την δημιουργία του κλάσματος της pro rata.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

- εάν οι επιδοτήσεις επιχορηγήσεις κλπ. περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (υπάγονται σε ΦΠΑ), θα συμπεριληφθούν στον αριθμητή και παρονομαστή του κλάσματος της *pro rata*.
- **εάν οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις δεν υπάγονται σε ΦΠΑ θα συμπεριληφθούν στον παρονομαστή του κλάσματος, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που παραπάνω αναφέρθηκαν.....**

Επειδή, «σύμφωνα με το γενικό κανόνα σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών (αγορών), από το ΦΠΑ των εκροών (πωλήσεων), το δικαίωμα αυτό παρέχεται όταν πραγματοποιούνται φορολογητέες πράξεις (πωλήσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών με ΦΠΑ κλπ.) ή πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 30 παρ 1 και 2), ενώ για τις λοιπές πράξεις δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (στις περισσότερες πράξεις του άρθρου 22)....

Για τον προσδιορισμό αυτής της κατ αναλογία εκπτώσεως, χρησιμοποιείται η λατινική αυτή λέξη *pro rata*, που σημαίνει κατ' αναλογία έκπτωση του ΦΠΑ των κοινών εισροών...

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

Σχηματισμός κλάσματος: Το ποσοστό αυτό, το οποίο θα εφαρμοστεί στο φόρο των κοινών εισροών, προκειμένου να προσδιοριστεί ο εκπνύμενος ή μη φόρος αυτών, βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς ΦΠΑ, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. **Άρα στο κλάσμα (*pro rata*), περιλαμβάνονται:**

α) στον αριθμητή: οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εκροές εκτός Ελλάδας και οι απαλλασσόμενες εκροές που δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση,

β) στον παρονομαστή: ό,τι έχει περιληφθεί στον αριθμητή και οι απαλλασσόμενες εκροές που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. **Επίσης, στον παρονομαστή συμπεριλαμβάνονται και οι μη συνδεδεμένες με την τιμή των πράξεων επιδοτήσεις, μόνο στην περίπτωση που το κλάσμα έχει ήδη δημιουργηθεί από άλλη αιτία.** Σε περίπτωση που ο υποκείμενος έχει την υποχρέωση δημιουργίας του κλάσματος δεν θα συμπεριλάβει στον παρονομαστή του κλάσματος τυχόν έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, παρά μόνο τις επιδοτήσεις - επιχορηγήσεις και οικονομικές ενισχύσεις που δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας (δεν συνδέονται με την τιμή). **Δηλαδή το κλάσμα έχει γενικά ως ακολούθως:**

Φορολ. Εκροές (χωρίς ΦΠΑ) + φορολ. εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με δικαίωμα έκπτωσης
Φορολογητέες εκροές χωρίς ΦΠΑ+ φορολ. εκτός Ελλάδας + απαλ/νες με & χωρίς δικαίωμα έκπτωσης
+ επιδοτήσεις που δεν συνδέονται με την τιμή

Πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης: **Ως πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να αναφερθούν κυρίως:**

α) οι πράξεις του άρθρου 22 ΦΠΑ (π.χ. υπηρεσίες υγείας, εκπαίδευσης, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, μισθώσεις ακινήτων κλπ.)

β) παραδόσεις νέων ακινήτων υπαγόμενων σε ΦΠΑ με απαλλαγή πρώτης κατοικίας γ) παραδόσεις βιομηχανοποιημένων καπνών από μεταπωλητές και λιανοπωλητές (πρατηριούχους, ψιλικατζήδικα, περίπτερα κλπ.), στους οποίους δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της αγοράς τους. Την ίδια αντιμετώπιση είχαν μέχρι 31.12.2002 και οι πωλήσεις από μεταπωλητές εισιτηρίων μεταφοράς

προσώπων των οποίων η ακύρωση προβλέπεται σε ειδικά μηχανήματα, καθώς και των καρτών τηλεπικοινωνίας ωστόσο σύμφωνα με ρητή διάταξη που προστέθηκε στο άρθρο 30 (περ. στ' παρ. 2 άρθρο 30 που προστέθηκε με το ν. 3091/2002) παρέχεται πλέον δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο των λοιπών εισροών για τους συγκεκριμένους υποκείμενους οπότε δεν γίνεται πλέον *pro rata* εξ αυτού του λόγου ή αν γίνεται λόγω ύπαρξης άλλων απαλλασσόμενων πράξεων με κοινές εισροές, οι πωλήσεις εισιτηρίων και καρτών δεν περιλαμβάνονται στον παρονομαστή της (Σχετ. ΠΟΛ. 1006/2003).

Ποσά που δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (*pro rata*): Δεν υπάρχει υποχρέωση για *pro rata* στην περίπτωση που ο υποκείμενος στο ΦΠΑ έχει εκτός από έσοδα με δικαίωμα έκπτωσης και έσοδα εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως αποζημιώσεις κλπ..

Δεν λαμβάνονται υπ' όψη, ούτε στον αριθμητή, ούτε στον παρονομαστή, τα ποσά που προέρχονται από:

- παραδόσεις (πώληση κλπ.) αγαθών, τα οποία χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση (π.χ. πώληση από ξενοδοχείο που εκμεταλλεύεται και λουτρά, παλαιών κρεβατιών λόγω ανακαίνισης, όπου τα σχετικά έσοδα δε λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ποσοστού έκπτωσης, δηλαδή δεν υπολογίζονται ούτε στον αριθμητή ούτε στον παρονομαστή του κλάσματος)
 - αυτοπαραδόσεις ή ιδιοχρησιμοποιήσεις,
 - ενδοκοινοτικές αποκτήσεις,
 - πράξεις λήπτη και επιστροφές φόρων,
- εκροές εξ αιτίας αγοράς επενδυτικών αγαθών με την ΚΥΑ Π.2869/1987 ή ανακυκλώσιμων, σύμφωνα με το άρθρο 39° του ΦΠΑ.

- παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ και κε', της παρ. 1 του άρθρου 22 του ΦΠΑ. (ν.2859/2000), εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις (θέμα πραγματικό, εξαρτάται από τη φύση της δραστηριότητας του υποκειμένου). Επισημαίνεται ότι τα έσοδα από τις χρηματοδοτικές πράξεις δεν λαμβάνονται υπόψη στον παρονομαστή του κλάσματος, εφόσον οι εργασίες ή υπηρεσίες αυτές δεν αποτελούν κύρια δραστηριότητα του υποκειμένου στο ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της ΕΕ-ΔΕΕ και «σύμφωνα με τις σκέψεις του στην απόφαση C 318/11 στην περίπτωση που αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται από τον υποκείμενο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερόμενων στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 17, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης, το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας επιτρέπει την έκπτωση μόνον του μέρους του ΦΠΑ που αναλογεί στις πρώτες φορολογητέες πράξεις (C 488/07, σκέψη 17). Το δικαίωμα εκπτώσεως υπολογίζεται, βάσει αναλογίας καθοριζόμενης σύμφωνα με το άρθρο 19 της ως άνω οδηγίας (C -488/07, σκέψη 18). Επιβάλλεται όμως η διαπίστωση ότι, στον βαθμό που ο υπολογισμός της αναλογίας εκπτώσεως συνιστά ένα στοιχείο του καθεστώτος εκπτώσεων, ο τρόπος κατά τον οποίον πρέπει να πραγματοποιείται ο υπολογισμός αυτός εκπίπτει, μαζί με το εν λόγω καθεστώς εκπτώσεων, στη σφαίρα ευθύνης της εθνικής νομοθεσίας περί ΦΠΑ, με την οποία πρέπει να συνδέεται φορολογικώς μια δραστηριότητα ή μια πράξη.

Επειδή, εν προκειμένω η υποχρέωση δημιουργίας κλάσματος *pro rata* δημιουργήθηκε λόγω ύπαρξης μισθώσεων ακινήτων(ενοίκια), που αποτελούν πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης(άρθρο22 του Ν.2859/2000), σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις στον

παρονομαστή του κλάσματος θα συμπεριληφθούν και όλες οι επιδοτήσεις που δεν υπάγονται σε ΦΠΑ.

Επειδή, η φορολογική αρχή στην οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμόζει τα αναφερόμενα στο άρθρο 31 του Ν. 2859/2000 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1056/2002 ως προς τον προσδιορισμό του εκπιπτόμενου φόρου (pro rata) προσδιορίζοντας σε ποσοστό επί τοις εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών εισροών (για πράξεις με δικαίωμα και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης) **εκτός από τη στρογγυλοποίηση του δεκαδικού μέρους του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.**

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

ΔΕΔ 3242/2019 ΑΘΗΝΑ

Οι υπηρεσίες ανακύκλωσης απορριμμάτων και επεξεργασίας αποβλήτων, υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, εκτός αν αυτές παρέχονται από τα πρόσωπα του άρθρου 3§2 του κώδικα ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της προϊσταμένης της ΔΟΥ Χανίων, φορολ. περιόδων 01/09/2018 – 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 173.584,70€, και πρόστιμο λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων, ποσού 86.792,35€, ήτοι συνολικό ποσό 260.377,05€.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ./.../...../2019 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Χανίων, η οποία εκδόθηκε επ' αφορμή της υπ' αριθμ./2019 υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός 12/2018, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ενίσχυσης του μηχανισμού καθαριότητας και τελικής διάθεσης των αστικών στερεών αποβλήτων προς τους συνεργαζόμενους ΟΤΑ χωρίς την επιβάρυνση αυτών με ΦΠΑ, σύμφωνα με αποφάσεις του αρμόδιου διοικητικού οργάνου αυτής με το αιτιολογικό της σύναψης προγραμματικών συμβάσεων με τους συνεργαζόμενους δήμους στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της και την επίκληση συγκεκριμένων πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι οποίες είτε αφορούν ευθέως την προσφεύγουσα είτε αναφέρονται σε άλλες περιπτώσεις προγραμματικών συμβάσεων.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στην με υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1037043 ΕΞ 2016 έγγραφη απάντηση της Δ/νσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας στο υπ' αρ./2016 ερώτημα της προσφεύγουσας αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητας μας σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1) Ο με ΑΦΜ και η εταιρεία με ΑΦΜ συνήψαν σύμβαση - συμφωνία με την οποία προσδιορίζονται οι τρόποι και οι διαδικασίες υλοποίησης του περιεχομένου της που είναι η ενίσχυση του μηχανισμού καθαριότητας και πιο συγκεκριμένα του μηχανισμού συλλογής και μεταφοράς μη επικινδύνων στερεών αποβλήτων του

Το έργο που έχει ανατεθεί στη σύμφωνα με την επισυναπτόμενη σύμβαση (άρθρο 2) περιγράφεται ως ακολούθως:

(α) αποκομιδή (μεταφορά) σύμμεικτων δημοτικών αποβλήτων,

(β) >> >> (συλλογή και μεταφορά) σύμμεικτων και ανακυκλώσιμων (συσσκευασίες κ.λπ) δημοτικών μη επικινδύνων αποβλήτων με το σύστημα Πόρτα - Πόρτα σε τμήμα της,

(γ) τη συλλογή (και Πόρτα – Πόρτα) και μεταφορά των ογκωδών πρασίνου δημοτικών αποβλήτων των δημοτών στη,

(δ) αποκομιδή (συλλογή και μεταφορά) ανακυκλώσιμων μη επικινδύνων δημοτικών αποβλήτων (συσκευασίες κ.λπ.).

Κατόπιν των ανωτέρων τέθηκε το ερώτημα, αν οι προαναφερόμενες υπηρεσίες που παρέχει η αν είναι υπαγόμενες ή μη στο φόρο.

2) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, η εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της Χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα υπάγεται στο ΦΠΑ, ο οποίος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

3) Όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

4) Με το άρθρο 3, παρ. 2 του προαναφερομένου Κώδικα, ... δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ./1997 διευκρινίστηκε ότι στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού υπάρχει όταν οι πράξεις που πραγματοποιούνται από τους ή άλλα μη υποκείμενα θα υπάγονταν στο φόρο εάν πραγματοποιούντο από άλλες επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι οι ίδιες υπηρεσίες παρέχονται και από η μη υπαγωγή των ίδιων υπηρεσιών από τους θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

5) Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 και του παραρτήματος ΙΙΙ του προαναφερομένου Κώδικα, όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 1 (περιπτώσεις α' και γ') του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16.07.15) και με το άρθρο τρίτο της από 18.07.2015 ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%, ενώ τα αγαθά και οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω παράρτημα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ή εφόσον υπάρχει ειδική πρόβλεψη, στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Με το νόμο 4389/2016 (άρθρο 52) αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα και ο συντελεστής ΦΠΑ από 01.06.2016 ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία.

6) Σύμφωνα με τις διατάξεις που κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ.1160/17.07.2015 μεταξύ των υπηρεσιών που περιλαμβάνονταν στο Κεφ. Β' του παραρτήματος ΙΙΙ και μετατάχθηκαν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ είναι οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής, ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων καθώς και επεξεργασίας αποβλήτων, **εκτός από αυτές που παρέχονται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ.**

7) Κατόπιν των ανωτέρω, οι προαναφερόμενες υπηρεσίες της παραγράφου 1, που παρέχονται από τη υπάγονται στο φόρο με κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

8) Το παρόν κοινοποιείται στη ΔΟΥ για τον έλεγχο των πραγματικών περιστατικών και την ορθή εφαρμογή των διατάξεων».

Επειδή, εν προκειμένω, επ' αφορμή της υπ' αριθμ./2019 υποβληθείσας από την προσφεύγουσα περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός 12/2018, διενεργήθηκε σε αυτήν από την ΔΟΥ ...

μερικός έλεγχος ΦΠΑ με βάση την αριθμ./...../...../2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Επειδή από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ενίσχυσης του μηχανισμού καθαριότητας και τελικής διάθεσης των αστικών στερεών αποβλήτων προς τους χωρίς την επιβάρυνση αυτών με ΦΠΑ, γεγονός το οποίο έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φ.Π.Α. και τα διαλαμβανόμενα στην με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1037043 ΕΞ 2016 έγγραφη απάντηση της Δ/σης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03/06/2019 οικεία Έκθεση Ελέγχου της ελέγκτριας της ΔΟΥ (η οποία θεωρήθηκε από την προϊσταμένη της ίδιας υπηρεσίας στις 04/06/2019), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΔΕΔ 1645/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Καταλογισμός ΦΠΑ λόγω της μη τήρησης τυπικών προϋποθέσεων απαλασσόμενων πωλήσεων άρθρου 39α - ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμάτων, ενώ πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις αντιστροφής της επιβάρυνσης.

ΕΛΕΓΧΟΣ

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/08/2016-30/04/2017, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά και έκπτωση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 1.615.340,29 € από μεταφερόμενο ποσό ύψους 1.700.685,91 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/01/2018, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 2.862.660,33 € από αιτούμενο ποσό 3.089.590,74 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/08/2016-31/01/2018 από τη Δ.Ο.Υ., με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./2018 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ., για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/01/2018, με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 3.089.590,74 €.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013 και της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

.....

Από τον έλεγχο των παραστατικών πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα βάσει του άρθρου 39α, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι τα ακόλουθα παραστατικά **δε φέρουν ένδειξη ότι «υπόχρεος του Φ.Π.Α. είναι ο αγοραστής των απορριμμάτων»:**

.....

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 39α του ΚΦΠΑ, οι οποίες ορίζουν ότι οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν. **Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών», ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τηρήθηκαν όλες οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 39α του ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου μετέφερε τα ως άνω ποσά στον κωδικό 303 των περιοδικών δηλώσεων και καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. επί των εν λόγω εκροών.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή..... (άρθρο 39^α, 1025828/1963/258/A0014/ΠΟΛ.1049/15.3.2007, ΠΟΛ.1052/04-04-2017, κλπ)

Επειδή περαιτέρω με το υπ' Αρ. Πρωτ. Δ17Ε 5025409 ΕΞ 2012/15-06-2012 έγγραφο της ΓΓΔΕ με θέμα (Φορολογική μεταχείριση, από πλευράς ΦΠΑ υπολειμμάτων που προκύπτουν από την βιομηχανοποίηση καπνού, καθώς και ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γενικότερα Άρθρο 39^α του Ν.2859/2000-Κώδικας ΦΠΑ), διευκρινίζονται, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Κατόπιν των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:... • Επιπλέον, ένα αγαθό υπάγεται στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις κατά την έννοια του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), εφόσον τηρούνται αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Το αγαθό περιλαμβάνεται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ.
2. Η παράδοση του αγαθού γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
3. Η παράδοση του αγαθού προορίζεται προς ανακύκλωση, δηλαδή στην επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή ως πρώτη ύλη. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από τη δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών η οποία πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του. Επιπλέον:
 - α) Τα αγαθά που παραδίδονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πρέπει να ανήκουν στην κυριότητά του. Συνεπώς το πρόσωπο αυτό συλλέγει, αγοράζει ή διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς του.
 - β) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης καταλοίπων προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει τα αγαθά αυτά να προορίζονται προς ανακύκλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προϋπόθεση 3 ανωτέρω. Είναι φανερό ότι η προϋπόθεση αυτή δεν τηρείται στην περίπτωση που τα υπολείμματα χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα απαλλαγής από το ΦΠΑ για πωλήσεις (εκροές) απαλλασσόμενες, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο 01/08/2016-30/04/2017 ύψους 355.606,75 € και για πωλήσεις (εκροές) απαλλασσόμενες, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο 01/05/2017-31/01/2018 ύψους 589.936,68 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 39α του ΚΦΠΑ, λόγω του ότι η προσφεύγουσα, δεν ανέγραψε επί των εκδοθέντων τιμολογίων τη διάταξη για την αντιστροφή της υποχρέωσης, ήτοι την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

Επειδή, η τήρηση των ουσιαστικών προϋποθέσεων από την προσφεύγουσα, που τίθενται από τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 39α του ΚΦΠΑ, δεν αμφισβητείται από τον διενεργηθέντα έλεγχο. Τα πωληθέντα είδη, ήτοι scrap και υπολείμματα χαρτονιού περιλαμβάνονται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ, η παράδοση των ως άνω ειδών έγινε από την προσφεύγουσα (υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο), σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (αγοραστές) και επιπροσθέτως οι ως άνω λήπτες τυγχάνουν έμποροι ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, τα δε αγαθά ανήκαν στην κυριότητα της προσφεύγουσας ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς της.

Δεδομένου δε ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται εκ του νόμου για την απαλλαγή του πωλητή από το Φ.Π.Α. και την υποχρέωση της απόδοσης του φόρου από τον αγοραστή, στα πλαίσια της αντιστροφής της επιβάρυνσης (που εξομοιώνεται με λήπτη) ορίζονται στο άρθρο 199 παράγραφος 1, στοιχείο δ', της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ /28.11.2006, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εισαγάγουν μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως και για τις παραδόσεις χρησιμοποιημένου υλικού, απορριμμάτων και αποκομμάτων που απαριθμούνται στο παράρτημα VI της εν λόγω οδηγίας. Το γεγονός δε της μη τήρησης της τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι της παραλείψεως από την προσφεύγουσα όσον αφορά την αναγραφή υποχρεωτικής ενδείξεως επί του τιμολογίου, δεν αρκεί για να απολέσει το δικαίωμα αυτό.

Επειδή επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, ως κύρωση λόγω μη τήρησης τυπικών απαιτήσεων, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν άλλα τιμωρητικά μέτρα πλην της άρνησης απαλλαγής από τον ΦΠΑ και της εφαρμογής της αντιστροφής της επιβάρυνσης, όπως είναι η επιβολή προστίμου ή χρηματικής ποινής ανάλογων προς τη σοβαρότητα της παράβασης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans B?hler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 52 και C-95/2007 και C-96/2007 σκέψεις 62-63, 65-68, 72, διατακτ. 2).

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου να μην επιτρέψει στην προσφεύγουσα την απαλλαγή από το ΦΠΑ των επίδικων τιμολογίων, έπρεπε να αποδείξει ότι δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/01/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν προκύπτει αμφισβήτηση ως προς την ύπαρξη των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη διενέργεια των επίμαχων πωλήσεων (εκροών) απαλλασσόμενων, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39α παρ 1 του Ν. 2859/2000, ώστε η προσφεύγουσα να εκπέσει του νομίμου δικαιώματος της απαλλαγής του φόρου των εκροών που πραγματοποίησε για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της γίνονται αποδεκτοί.

ΔΕΔ 2491/2019 ΑΘΗΝΑ

ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗΣ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ ΆΡΘΡΟ 21 § 1 Ν. 2859/2000 ΠΟΛ. 1160/2015

ΕΛΕΓΧΟΣ

1. Με την υπ' αριθμ./08.03.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2017- 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 316.655,89 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 158.327,95 €, ήτοι συνολικό ποσό 474.983,84 €.

2. Με την υπ' αριθμ./08.03.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018- 31/08/2018, καταλογίστηκε

σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 606.549,65 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 303.274,83 €, ήτοι συνολικό ποσό 909.824,48 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ./10.01.2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε επ' αφορμή της υπ' αριθμ./08.10.2018 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός 8/2018, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ενίσχυσης του μηχανισμού καθαριότητας και τελικής διάθεσης των αστικών στερεών αποβλήτων προς τους συνεργαζόμενους ΟΤΑ χωρίς την επιβάρυνση αυτών με ΦΠΑ, σύμφωνα με αποφάσεις του αρμόδιου διοικητικού οργάνου αυτής με το αιτιολογικό της σύναψης προγραμματικών συμβάσεων με τους συνεργαζόμενους δήμους στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της και την επίκληση συγκεκριμένων πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι οποίες είτε αφορούν ευθέως την προσφεύγουσα είτε αναφέρονται σε άλλες περιπτώσεις προγραμματικών συμβάσεων.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στην με υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2016 έγγραφη απάντηση της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ στο υπ' αριθμ./26.05.2016 ερώτημα της προσφεύγουσας αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητας μας σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Ο με ΑΦΜ και η εταιρεία με ΑΦΜ συνήψαν σύμβαση-συμφωνία με την οποία προσδιορίζονται οι τρόποι και οι διαδικασίες υλοποίησης του περιεχομένου της που είναι η ενίσχυση του μηχανισμού καθαριότητας και πιο συγκεκριμένα του μηχανισμού συλλογής και μεταφοράς των δημοτικών μη επικινδύνων στερεών αποβλήτων του

Το έργο που έχει ανατεθεί στη σύμφωνα με την επισυναπτόμενη σύμβαση (άρθρο 2) περιγράφεται ως ακολούθως:

(α) αποκομιδή (μεταφορά) σύμμεικτων δημοτικών αποβλήτων,

(β) >> >> (συλλογή και μεταφορά) σύμμεικτων και ανακυκλώσιμων (συσκευασίες κ.λ.π) δημοτικών μη επικινδύνων αποβλήτων με το σύστημα Πόρτα- Πόρτα σε τμήμα της δημοτικής ενότητας,

(γ) τη συλλογή (και Πόρτα – Πόρτα) και μεταφορά των ογκωδών πρασίνου δημοτικών αποβλήτων των δημοτών στη δημοτική ενότητα,

(δ) αποκομιδή (συλλογή και μεταφορά) ανακυκλώσιμων μη επικινδύνων δημοτικών αποβλήτων (συσκευασίες κ.λ.π.).

Κατόπιν των ανωτέρων τέθηκε το ερώτημα, αν οι προαναφερόμενες υπηρεσίες που παρέχει η προς το αν είναι υπαγόμενες ή μη στο φόρο.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, η εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της Χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα υπάγεται στο ΦΠΑ, ο οποίος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

3. Όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

4. Με το άρθρο 3, παρ. 2 του προαναφερομένου Κώδικα, το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι οι Κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εντούτοις θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1156/1997 διευκρινίστηκε ότι στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού υπάρχει όταν οι πράξεις που πραγματοποιούνται από τους Δήμους ή άλλα μη υποκείμενα στο φόρο ΝΠΔΔ θα υπάγονταν στο φόρο εάν πραγματοποιούντο από άλλες επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι οι ίδιες υπηρεσίες παρέχονται και από Ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ (ΝΠΙΔ), η μη υπαγωγή των ίδιων υπηρεσιών από τους Συνδέσμους ΟΤΑ (ΝΠΙΔ) θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 και του παραρτήματος ΙΙΙ του προαναφερόμενου Κώδικα, όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 1 (περιπτώσεις α' και γ') του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16.07.15) και με το άρθρο τρίτο της από 18.07.2015 ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%, ενώ τα αγαθά και οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω παράρτημα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ή εφόσον υπάρχει ειδική πρόβλεψη, στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Με το νόμο 4389/2016 (άρθρο 52) αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα και ο συντελεστής ΦΠΑ από 01.06.2016 ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία.

6. Σύμφωνα με τις διατάξεις που κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ.1160/17.07.2015 μεταξύ των υπηρεσιών που περιλαμβάνονταν στο Κεφ. Β' του παραρτήματος ΙΙΙ και μετατάχθηκαν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ είναι οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής, ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων καθώς και επεξεργασίας αποβλήτων, εκτός από αυτές που παρέχονται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ.

7. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προαναφερόμενες υπηρεσίες της παραγράφου 1, που παρέχονται από τη προς το υπάγονται στο φόρο με κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

8. Το παρόν κοινοποιείται στη για τον έλεγχο των πραγματικών περιστατικών και την ορθή εφαρμογή των διατάξεων.»

Επειδή από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ενίσχυσης του μηχανισμού καθαριότητας και τελικής διάθεσης των αστικών στερεών αποβλήτων προς τους συνεργαζόμενους ΟΤΑ χωρίς την επιβάρυνση αυτών με ΦΠΑ, γεγονός το οποίο έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φ.Π.Α. και τα διαλαμβανόμενα στην με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2016 έγγραφη απάντηση της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04/03/2019 οικεία Έκθεση Ελέγχου της ελεγκτού της επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, **κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.**

ΔΕΔ 1527/2019 ΑΘΗΝΑ

Φ.Π.Α ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΙΜΩΝ ΥΛΙΚΩΝ ΑΡΘΡΟ 39Α Ν 2859/2000

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ'...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 118.286,23 €, πλέον 110.952,49 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Με αιτία το με αρ. πρωτ./2018 δελτίο πληροφοριών του, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας η υπ' αρ./...../2018 εντολή ελέγχου (αρχική/2018), προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., κατά τη διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2012.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία (εσόδων- εξόδων & απογραφών) και στοιχεία του προσφεύγοντος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πούλησε εμπορεύματα εκδίδοντας τα φορολογικά στοιχεία, χωρίς αυτά να έχουν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (23%), ήτοι τα κάτωθι:..... Σύνολο πωλήσεων 514.287,96 €.

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα ανωτέρω στοιχεία δεν είχαν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (23%), διότι αφορούσαν σε παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (σκραπ).

Από τον έλεγχο όμως, ο οποίος έλαβε υπόψη του την περιγραφή των αγαθών στα ως άνω τιμολόγια πώλησης, και στο βιβλίο απογραφών, κρίθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια αφορούσαν σε πώληση εμπορευμάτων και όχι σε πώληση ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Κατά συνέπεια του καταλόγισε στην χρήση 2012, με την προσβαλλόμενη πράξη, τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών στο ως άνω συνολικό ποσό, πλέον νομίμων προσαυξήσεων.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, από το βιβλίο απογραφών της επιχείρησης του προσφεύγοντα, στο οποίο είχαν καταχωρηθεί τα εμπορεύσιμα αγαθά κατά την 31/12/2011, προέκυψε ότι δεν είχαν απογραφεί ανακυκλώσιμα υλικά (ΣΚΡΑΠ), αλλά 656.900,00 κιλά προφίλ αλουμινίου, αποθηκευμένα σε πακέτα ή ντάνες. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι ο χαρακτηρισμός των πωλούμενων ειδών ως ΣΚΡΑΠ προς την, ήταν αυθαίρετος και δεν ενέπιπτε στις διατάξεις του άρθρου 39Α παρ. 2 του Ν. 2859/2000.

Τα εν λόγω προϊόντα, περιήλθαν ήρθαν στην κατοχή του, κατόπιν δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού, με την με αριθ./2007 σύμβαση μεταβίβασης του συνόλου του ενεργητικού βιομηχανικής μονάδας παραγωγής θέρμανσης της εταιρείας «.....», συνολικής αξία 9.500.000,00 €. Για τα συγκεκριμένα εμπορεύματα, τα οποία αναφέρονται μεταξύ άλλων στις σελίδες 68-73 της ανωτέρω αναφερθείσας σύμβασης (που περιλαμβάνεται στον φάκελο της υπόθεσης), εκδόθηκε από την ως άνω ανώνυμη εταιρεία προς τον προσφεύγοντα το υπ' αρ./07 τιμολόγιο πώλησης εμπορευμάτων, αξίας 2.300.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. (19%) 437.000,00 €.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

Επειδή με την ΠΟΛ 1049/2007 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για το Άρθρο 21 του Ν. 3522/06: Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, οι εξής:.....

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες καθόσον η εταιρεία με την επωνυμία «.....» **(σ.σ. πελάτης του προσφεύγοντα)**, είναι εταιρεία φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, δραστηριοποιούμενη στην επεξεργασία αλουμινίου, ο έλεγχος δεν αναζήτησε την «.....», η οποία είναι μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες ανακύκλωσης μετάλλων, εκ παραδρομής δεν αναγράφηκε στα τιμολόγια η φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών», αλλά η φράση «προφίλ αλουμινίου (σκραπ) - απαλλαγή από το Φ.Π.Α.».

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, αλλά αρκέστηκε στον έλεγχο του βιβλίου απογραφών, την περιγραφή των εκδοθέντων τιμολογίων, και στην σύμβαση μεταβίβασης υπ. αρ./2007 της εταιρείας(σελ 10-11 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας το 64 του Ν. 4174/2013 (σχετ. ΣΤΕ 1542/2010) σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα .

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της

ΔΕΔ 3651/2019

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ποσού 78.200,00 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 39.100,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 117.300,00 ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 13/06/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ των ελεγκτριών του και Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για συναλλαγή που αφορούσε σε πώληση παγίου καθαρής αξία 340.000,00 ευρώ για την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε την απαλλαγή ΦΠΑ, δεν υφίστανται τα προβλεπόμενα σύμφωνα με την ΠΟΛ1167/2015 παραστατικά απαλλαγής.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στο άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται:

« 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 στο άρθρο 28 παρ.1 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές από την παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος» ορίζεται:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

«α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος...

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1167/21-08-2015 ορίζεται :

“Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

«Άρθρο 1

Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2

Προϋποθέσεις έγκρισης απαλλαγής

Χορηγείται άμεση απαλλαγή από το Φ.Π.Α. για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή αγαθών ή την λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διαδικασίες της παρούσας, στα δικαιούχα πρόσωπα του ανωτέρω άρθρου 1 τα οποία κατά την διαχειριστική περίοδο στην οποία υποβλήθηκε η αίτηση ή σε κάποια από τις τρεις προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους:...

Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 9

Λοιπές ρυθμίσεις

1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολογίου.

2. Κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας, Ειδικά Διπλότυπα Δελτία Απαλλαγής που χρησιμοποιούνται από της επιχειρήσεις εξακολουθούν να ισχύουν έως την εξάντλησή του ορίου ή παρέλευσης του δωδεκαμήνου για το οποίο χορηγήθηκε.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πώλησε στο εσωτερικό της χώρας και συγκεκριμένα στην ημεδαπή εταιρεία, πάγιο αξίας 340.000,00 ευρώ το οποίο προορίζονταν για πώληση σε Πολωνική εταιρεία. Για την εν λόγω συναλλαγή πώλησης διαπιστώθηκε φορολογική διαφορά διότι **ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αφορά σε ενδοκοινοτική παράδοση η οποία απαλλάσσεται του ΦΠΑ, δεν προσκόμισε στον έλεγχο το προβλεπόμενο από την ΠΟΛ 1167/2015 ειδικό διπλότυπο απαλλαγής.** Ο έλεγχος σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ απέστειλε το με αριθμ...../2019 σημείωμα διαπιστώσεων με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με το οποίο γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές και εκλήθη η προσφεύγουσα όπως εντός είκοσι ημερών γνωρίσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα σε συνέχεια του σημειώματος, ζήτησε με το με αριθμ...../2019 έγγραφό αρχικώς να της χορηγηθεί παράταση χρόνου, και εν συνεχεία υπέβαλε το με αριθμ...../2019 έγγραφό της με το οποίο επί της ως άνω διαφοράς ισχυρίσθηκε ότι πρόκειται για περιστασιακή πράξη ενδοκοινοτικής παράδοσης παγίου η οποία δεν υπόκειται σε ΦΠΑ και επίσης ισχυρίζεται ότι δεν έχει εφαρμογή η Απόφαση ΠΟΛ 1167/2015 καθώς δεν αποτελεί ούτε η ίδια αλλά ούτε και η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, εξαγωγικές εταιρείες.

Επειδή ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας αναφέρονται τα εξής:

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

-από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 28 του ν.2859/2000, προβλέπεται απαλλαγή στη περίπτωση της περιστασιακής παράδοσης καινούργιων μεταφορικών μέσων, εν προκειμένω δεν υφίσταται τέτοια περίπτωση,

-με την Απόφαση ΠΟΛ 1167/2015 καθορίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις και η διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά από το εσωτερικό της χώρας ή την εισαγωγή, αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση, αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές. Στην υπό κρίση περίπτωση η αγοράστρια εταιρεία προκειμένου να έχει απαλλαγή ΦΠΑ για αγορά παγίου από το εσωτερικό της χώρας λόγω παράδοσης αυτού σε κράτος-μέλος της κοινότητας, θα πρέπει να της έχει χορηγηθεί έγκριση απαλλαγής, ως προβλέπεται στην προαναφερθείσα Απόφαση ΠΟΛ 1167/2015. **Δεδομένου ότι δεν υφίσταται το προβλεπόμενο ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής, από την αντισυμβαλλόμενη αγοράστρια εταιρεία, η εν λόγω πράξη πώλησης, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.2859/2000, δεν απαλλάσσεται του ΦΠΑ και ορθώς καταλογίσθηκε η διαφορά φόρου με την προσβαλλόμενη πράξη.**

.....

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 13/06/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ... και
....., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, **κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.**

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της.....

ΔΕΔ 1957/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Ευθύνη του αγοραστή η έκδοση Ε.Δ.Δ.Α. ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ /22.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2018 - 30/11/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή του προσφεύγοντα συνεταιρισμού από 245.000,00€ σε 243.760,97€, ήτοι κατά το ποσό των 1.239,03€, λόγω μη αναγνώρισης εκρών αξίας 9.531,00€, ως απαλλασσόμενων του ΦΠΑ παραδόσεων, διότι τα ληφθέντα ειδικά διπλότυπα δελτία απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1167/2015, περί απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/2015 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015), όπως τροποποιήθηκε (με τις ΠΟΛ. 1247/2015 και 1142/2017) και ισχύει, σχετικά με την διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, **ορίζεται ότι:.....**

Επειδή, με τις διατάξεις της προϊσχύσασας Α.Υ.Ο. 1103551/ΠΟΛ.1262/1993, οριζόταν ότι η πραγματοποίηση αγορών αγαθών ή εισαγωγών αγαθών καθώς και η λήψη υπηρεσιών άνω του ορίου της απαλλαγής, χωρίς χρέωση του φόρου που αναλογεί, συνεπάγονταν για τον ενδιαφερόμενο (αγοραστή) για κάθε πράξη πέραν του ορίου, την επιβολή κυρώσεων που προβλέπονται από την

παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν.1642/1986 αρχικά και εν συνεχεία την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997. Οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονταν: α) Σε κάθε περίπτωση χρησιμοποίησης του «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου» για την πραγματοποίηση των παραπάνω πράξεων με απαλλαγή από το ΦΠΑ από πρόσωπο που δεν δικαιούται της απαλλαγής αυτής. β) Σε περίπτωση χρησιμοποίησης του «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το ΦΠΑ», χωρίς ανάλογη πραγματοποίηση των πράξεων των άρθρων 1 και 2 της παρούσας κατά την οικεία διαχειριστική περίοδο. Επιπροσθέτως, στο άρθρο 6 της ίδιας Α.Υ.Ο. καθορίζονταν οι υποχρεώσεις του προμηθευτή που περιορίζονταν στην ορθή έκδοση του προβλεπόμενου από τον Κ.Β.Σ. φορολογικού στοιχείου με την ένδειξη «ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΑΠΟ ΦΠΑ ΩΣ Α.Υ.Ο. αριθ. 1103551/8478/2.8.93» και την επισύναψη επί του στελέχους του πρωτοτύπου του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής από το ΦΠΑ. Στις περιπτώσεις που δεν προσκομιζόταν άμεσα ή το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών από την έκδοση του οικείου φορολογικού στοιχείου στον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών το πρωτότυπο του παραπάνω Ειδικού Δελτίου, ο προμηθευτής είχε την υποχρέωση να εκδώσει συμπληρωματικό τιμολόγιο και να χρεώσει τον φόρο που αναλογούσε στη συνολική αξία της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησε προς τον ενδιαφερόμενο με απαλλαγή από φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με τα κριθέντα με την απόφαση ΣτΕ 687/2016, εφόσον η αγοράστρια, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το ΦΠΑ, παρέδωσε στην πωλήτρια, κατ' επίκληση της απόφασης ΠΟΛ.1262/2.8.1993, το εκδοθέν βάσει αυτής «Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.», η τελευταία υποχρεούτο, κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 6 παρ.1 της εν λόγω αποφάσεως, να εκδώσει το προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ. τιμολόγιο πωλήσεως, χωρίς χρέωση φόρου, δεν μπορούσε δε να ελέγξει εάν συνέτρεχαν πράγματι οι οριζόμενες από το άρθρο 3 της προαναφερθείσας υπουργικής αποφάσεως προϋποθέσεις, βάσει του οποίου η αγοράστρια εξέδωσε το ως άνω απαλλακτικό δελτίο, δηλαδή εάν το επίμαχο μηχάνημα προοριζόταν πράγματι για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Κατ' ακολουθίαν δε τούτου, η πωλήτρια δεν υπείχε ευθύνη σε περίπτωση μη πραγματοποίησεως από την αγοράστρια της εξαγωγής ή ενδοκοινοτικής παράδοσης του εν λόγω αγαθού, για την οποία (περίπτωση), άλλωστε, ευθύνεται η τελευταία.

Επειδή, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 45 των προτάσεων του στην υπόθεση C-271/2006, θα ήταν προδήλως δυσανάλογο να καταλογίζεται σε υποκείμενο στον φόρο η απώλεια φορολογικών εσόδων που προκύπτουν από τις δόλιες συμπεριφορές τρίτων επί των οποίων δεν έχει καμία επίδραση. Αντιθέτως, δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο να απαιτείται από τον προμηθευτή να λαμβάνει κάθε μέτρο που μπορεί ευλόγως να απαιτηθεί από αυτόν για να διασφαλίσει ότι η πράξη που πραγματοποιεί δεν οδηγεί σε συμμετοχή σε φορολογική απάτη. Επομένως, το ότι ο προμηθευτής ενήργησε καλοπίστως, έλαβε κάθε εύλογο μέτρο που μπορούσε και αποκλείεται η συμμετοχή του σε φορολογική απάτη αποτελούν σημαντικά στοιχεία για να καθοριστεί η δυνατότητα να υποχρεωθεί ο προμηθευτής αυτός να καταβάλει εκ των υστέρων τον ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι, ο προσφεύγων συνεταιρισμός εξέδωσε τα υπ' αριθ. ΤΔΜ225/14.11.2018, ΤΔΜ230/26.11.2018 και ΤΔΜ232/28.11.2018 τιμολόγια πώλησης αγαθών, καθαρής αξίας 4.785,00€, 3.080,00€ και 1.666,00€, ήτοι συνολικής αξίας 9.531,00€ άνευ Φ.Π.Α., για την παράδοση αγαθών (αγροτικών προϊόντων) υπαγόμενα σε συντελεστή ΦΠΑ 13%, προς την αγοράστρια εταιρεία Ο.Ε. από την οποία έλαβε τα υπ' αριθ. 183/14.11.2018, 192/26.11.2018 και 196/28.11.2018 Ε.Δ.Δ.Α.. Τα εν λόγω Ε.Δ.Δ.Α. εκδόσεως της αγοράστριας φέρουν αριθμό απόφασης /2018 **και όριο απαλλαγής 1.200.000,00€** **καίτοι δεν της είχε εγκριθεί όριο** για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, ούτε είχε εκδοθεί η σχετική απόφαση του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1167/2015.

Στην αγοράστρια είχε χορηγηθεί έγκριση για την απαλλαγή ΦΠΑ με την υπ' αριθ. πρωτ /13.02.2015 απόφαση και εγκρινόμενο ποσό απαλλαγής 1.049.000,00€.

Επειδή, η υπ' αριθ. ΠΟΛ.1167/2015 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1808/21.08.2015) ρυθμίζει τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ της αγοράς αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση. Ειδικότερα, στο άρθρο 1 της εν λόγω απόφασης, ο αγοραστής των αγαθών ή των υπηρεσιών ορίζεται ως «δικαιούχο της απαλλαγής από τον ΦΠΑ πρόσωπο» και επομένως, ο απαλλασσόμενος καθίσταται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν.2859/2000. Επιπροσθέτως, στο ίδιο πνεύμα επιβολής κυρώσεων ήταν και η Α.Υ.Ο. 1103551/ΠΟΛ.1262/1993 στην οποία προέβλεπε ότι, σε κάθε περίπτωση χρησιμοποίησης του «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής» για την πραγματοποίηση αγορών αγαθών ή εισαγωγών αγαθών καθώς και λήψη υπηρεσιών, με απαλλαγή από το ΦΠΑ από πρόσωπο που δεν δικαιούται της απαλλαγής αυτής συνεπαγόταν για τον ενδιαφερόμενο (αγοραστή) για κάθε πράξη, την επιβολή κυρώσεων που προβλέπονταν, αρχικά, από την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ν.1642/1986 και μεταγενέστερα, την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997. Από τις διατάξεις της εν λόγω απόφασης σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ΦΠΑ, δεν προκύπτει επ' ουδενί η μη τήρηση των οριζόμενων υποχρεώσεων του προμηθευτή, η οποία περιορίζεται στην λήψη του Ε.Δ.Δ.Α. πριν την έκδοση των τιμολογίων, στην αναγραφή των αριθμών τους επί των εκδοθέντων στοιχείων και στην διαφύλαξή τους. **Τουτέστιν, η φορολογική αρχή εσφαλμένα επιβάρυνε τις φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, εφόσον στηρίζεται στην εσφαλμένη εκδοχή ότι τούτος είχε τη δυνατότητα να ελέγξει εάν πράγματι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της ΠΟΛ.1167/2015, περί απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, βάσει της οποίας εκδόθηκαν τα επίμαχα απαλλακτικά δελτία.**

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμοί του προσφεύγοντος συνεταιρισμού περί έλλειψης υπαιτιότητας και ευθύνης, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ

ΔΕΔ 2748/2019 ΑΘΗΝΑ

ΑΙΤΗΜΑ ΕΝΤΟΚΗΣ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΠΑ - ΔΙΑΧ.ΧΡΗΣΗΣ 2016 ΛΟΓΩ ΜΕΙΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΒΑΣΗΣ ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΞΥΓΙΑΝΣΗΣ

ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Ιστορικό

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. της υπ' αριθμ. πρωτ./2019 δήλωση επιφύλαξης της εταιρείας που υπεβλήθη μαζί με την περιοδική δήλωση απόδοσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.12.2017 - 31.12.2017 (αριθμός καταχώρησης TAXISNET, αριθ. δήλωσης:, απορρίφθηκε σιωπηρά η εν λόγω επιφύλαξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

☐ να γίνει δεκτή η παρούσα και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη,

☐ να αναμορφωθούν οι κωδικοί 402 και 410 της δήλωσης, με την προσθήκη – αναγραφή σε αυτούς του ποσού των 975.241,76 ευρώ, που αντιστοιχεί στον οριστικά μη εισπραχθέντα Φ.Π.Α. εκροών που βάρυνε το 50% της συνολικής απαιτήσεώς τους, που διαγράφηκε οριστικά δυνάμει της υπ' αριθμόν/2017 αποφάσεως του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών,

☐ να αυξηθεί το σύνολο του φόρου εισροών της περιοδικής δήλωσης στο ποσό των 4.465.656,39 ευρώ (κωδ. 430), αντί 3.490.414,63 ευρώ βάσει δήλωσης,

☐ να αυξηθεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ από 2.190.032,01€, βάσει 1ης τροποποιητικής δήλωσης του εν λόγω μήνα σε 3.165.271,77€, και

☐ να της επιστραφεί ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τη διαγραφείσα απαίτηση ποσού 975.241,76 €, εντόκως, με το επιτόκιο του άρθρου 53 παρ.2 του Ν. 4174/2013, από την επομένη υποβολής της παρούσης αίτησης και μέχρι πλήρους επιστροφής, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:.....

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την 30/06/2016 είχε ανεξόφλητο υπόλοιπο απαίτησης, έναντι τεσσάρων εταιρειών εκμετάλλευσης σούπερ μάρκετ του ομίλου («.....», «.....» και «.....») που απομειώθηκαν οριστικά και αμετάκλητα ένεκα διαγραφής τους κατά ποσοστό 50% στο πλαίσιο συμφωνιών εξυγίανσης που επικυρώθηκαν από το αρμόδιο πτωχευτικό δικαστήριο κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων του Πτωχευτικού Κώδικα και μετά από την επικύρωση των συμφωνιών εξυγίανσης από το Πολυμελές Πρωτοδικείο Αθηνών και την τελική εκκαθάριση, στις 30.03.2017 και στις 10.05.2017, των πληρωτέων ποσών στο πλαίσιο των οικείων ιδιωτικών συμφωνητικών που συνήφθησαν με την εταιρεία «.....», ως εμφανίζονται στον ακόλουθο πίνακα:.....

Από τα ως άνω, προκύπτει ότι, λόγω της υπαγωγής των ως άνω εταιρειών εκμετάλλευσης σούπερ μάρκετ του ομίλου σε προπτωχευτικό καθεστώς εξυγίανσης, δυνάμει των υπ' αριθ./2017 και/2017 αποφάσεων του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, δια των οποίων επικυρώθηκαν οι σχετικές συμφωνίες περί εξυγίανσης τους:

α) επί συνολικών απαιτήσεων της προσφεύγουσας ύψους 14.143.002,00 ευρώ διαγράφηκε οριστικά και αμετάκλητα ποσοστό 50%, ήτοι ποσό απαίτησης ύψους 7.071.501,00 ευρώ, και

β) επί συνολικής απαιτήσεως της, απορροφηθείσας το 2017 από την προσφεύγουσα, εταιρείας «.....» ύψους 3.943.484,00 ευρώ, διαγράφηκε οριστικά και αμετάκλητα ποσοστό 50%, ήτοι ποσό απαίτησης ύψους 1.971.742,00.

Επειδή, α) το ποσό της συνολικά διαγραφείσας απαίτησης της εταιρείας μας έναντι των τεσσάρων εταιρειών

του ομίλου («.....», «.....», «.....» και «.....») ανήλθε σε 7.071.501,00 ευρώ. Από το εν λόγω ποσό, ποσό ύψους 6.281.545,60 ευρώ (καθαρή αξία) αντιστοιχεί στο τίμημα-αντιπαροχή για προϊόντα που παρέδωσε η προσφεύγουσα στις τέσσερις εταιρείες του ομίλου **και ποσό ύψους 789.955,40 ευρώ αντιστοιχεί στον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών.**

Β) το ποσό της συνολικά διαγραφείσας απαίτησης της, απορροφηθείσας, εταιρείας «.....» έναντι της εταιρείας «.....», μέλους του ομίλου, ανήλθε σε 1.971.742,00 ευρώ (καθαρή αξία). Από το εν λόγω ποσό, ποσό ύψους 1.786.455,64 ευρώ αντιστοιχεί στο τίμημα-αντιπαροχή για προϊόντα που παρέδωσε η εταιρεία «.....» στις τέσσερις εταιρείες του ομίλου **και ποσό ύψους 185.286,36 ευρώ αντιστοιχεί στον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών.**

Δηλαδή, αθροιστικά, από τη συνολικά διαγραφείσα απαίτηση της προσφεύγουσας (συμπεριλαμβανομένης της απορροφηθείσας ήδη από αυτήν εταιρείας «.....»), ύψους (7.071.501,00 + 1.971.742,00 =) 9.043.243,00 ευρώ, ποσό ύψους (6.281.545,60 + 1.786.455,64 =) 8.068.001,24 ευρώ αντιστοιχεί στο τίμημα-αντιπαροχή (καθαρή αξία) για προϊόντα που παρέδωσε αυτή στις τέσσερις εταιρείες του ομίλου **και ποσό ύψους (789.955,40 + 185.286,36 =) 975.241,76 ευρώ αντιστοιχεί στον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών.**

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, ισχυρίζεται ότι η ρύθμιση της παρ. 5^α του άρθρου 19 του ν. 2859/2000, καθ' ο μέρος παρέχει τη δυνατότητα διακανονισμού της βάσης επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) σε περίπτωση μη είσπραξης της αντιπαροχής μόνο στην περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση έχει τεθεί στην ειδική εκκαθάριση των άρθρων 46 και 46α του ν. 1892/1990, κατ' αποκλεισμό όλων των άλλων περιπτώσεων, συνιστά θέσπιση "παρεκκλίσεως" κατά τρόπο αντίθετο προς την αρχή της αναλογικότητας, καθώς και προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας στη νομοθεσία περί Φ.Π.Α, εν πάση δε περιπτώσει, η διάταξη αυτή, ορθώς ερμηνευόμενη, έχει την έννοια ότι καταλαμβάνει και τις λοιπές εξυγιαντικές περιπτώσεις του Πτωχευτικού Κώδικα, οι οποίες συνιστούν ισοδύναμες περιπτώσεις βέβαιης και οριστικής αδυναμίας πληρωμής.

Επειδή, με την αριθ. 355/2019 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ, εξετάστηκε προσφυγή η οποία ασκήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, και εισήχθη προς συζήτηση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατ' εφαρμογή του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 3900/2010 (Α' 213), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 40 του ν. 4055/2012 (Α' 51) και τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 παρ. 4 του ν. 4446/2016 (Α' 240), κατόπιν της/2018 πράξης της οικείας Επιτροπής του Δικαστηρίου.

Επειδή, βάσει των ως άνω στη σκέψη 17 το ΣτΕ με την αριθ. 355/2019 απόφαση του έκρινε ότι:

«Σκέψη 17. Επειδή, εν όψει του μνημονευόμενου πραγματικού της κρινομένης υπόθεσης, καθώς και των γενομένων δεκτών στη σκέψη 14, για την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 5 α του ν. 2859/2000, το Δικαστήριο κρίνει ότι η προσβαλλόμενη αρνητική πράξη της φορολογικής αρχής είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, όπως βασίμως προβάλλεται με την κρινόμενη προσφυγή, απορριπτόμενων ως αβασίμων όλων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών της καθ' ης Αρχής. Τούτο δε διότι οι ως άνω

συνθήκες, τις οποίες επικαλέσθηκε και απέδειξε η προσφεύγουσα για την “οριστικότητα” της μη είσπραξης των απαιτήσεων της από τις ως άνω αντισυμβαλλόμενες της επιχειρήσεις, ήτοι η σύναψη, υπό τους όρους του άρθρου 106 α του Πτωχευτικού Κώδικα, των ως άνω συμφωνιών εξυγίανσης μεταξύ αυτών (αντισυμβαλλομένων της) και των πιστωτών τους, με αντικείμενο, μεταξύ άλλων, τη ρύθμιση και των δικών της απαιτήσεων κατ’ αυτών (δια της μείωσής τους κατά ποσοστό 50%) και η συνακόλουθη επικύρωσή τους από το πτωχευτικό δικαστήριο, με συνέπεια οι συμφωνίες αυτές να δεσμεύουν κατά νόμο και την ίδια, συνιστούσαν περίπτωση αρκούντως βέβαιης και μακροπρόθεσμης μη καταβολής του οφειλομένου σ’ αυτήν τιμήματος και, συνεπώς, το δικαίωμά της για μείωση της φορολογικής βάσης (και, εντεύθεν, μείωσης της οικείας φορολογικής οφειλής της) δεν μπορούσε να αποκλεισθεί. Για τον λόγο αυτό, η κρινόμενη προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, να γίνουν δεκτές οι παρεμβάσεις, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία ενσωματώθηκε η σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ της υπ’ αριθμ. πρωτ..... επιφύλαξης της προσφεύγουσας, να γίνει δεκτή η προαναφερθείσα επιφύλαξη και να αναπεμφθεί η υπόθεση στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου ο Προϊστάμενός της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, να ικανοποιήσει το αίτημα περί μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου της προσφεύγουσας, να προβεί σε νέα εκκαθάριση του οφειλομένου απ’ αυτήν ποσού φόρου της προαναφερθείσας περιόδου, σύμφωνα με τα παραπάνω και να της επιστρέψει το τυχόν προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο, εν όψει των γενομένων δεκτών στη σκέψη 16, πρέπει να της επιστραφεί νομιμοτόκως από της υποβολής της επιφύλαξης (...) και με εφαρμοστέο επιτόκιο εκείνο της παρ. 4 του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές της με αριθ. 355/2019 απόφασης του ΣΤΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή.

Ομοίου περιεχομένου και οι ΔΕΔ 819/2019, 2521/2019 και 2857/2019 ΑΘΗΝΑ

ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Ηδη έχει εκδοθεί από την ΑΑΔΕ η Απόφαση Αριθ. Πρωτ.: Ο ΔΕΕΦ Α 1165616 ΕΞ 2019 με βάση την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις σε σχέση με την δυνατότητα και τις διαδικασίες επιστροφής ΦΠΑ ανεξόφλητων απαιτήσεων που κατέστησαν ολικώς ή μερικώς ανεπίδεκτες είσπραξης, δυνάμει της συμφωνίας εξυγίανσης που επικυρώθηκε από την ανωτέρω απόφαση 8/16.1.2017 του Πολ/λούς Πρωτοδικείου Αθηνών (Υπόθεση Μαρινόπουλος).

Προ της απόφασης 355/2019 του ΣΤΕ όλες οι σχετικές προσφυγές απορρίπτονταν. (Λ.Χ. ΔΕΔ 1398/2019 ΑΘΗΝΑ)

ΤΡΙΓΩΝΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

ΔΕΔ 11/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Άλλες Τριγωνικές συναλλαγές μεταξύ δύο Κρατών - Μελών και Τρίτης χώρας-Προϋποθέσεις αναγνώρισης απαλλαγής από το ΦΠΑ στην εν λόγω παράδοση

ΕΛΕΓΧΟΣ

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/05/2018-28/02/2019, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή της προσφεύγουσας επιχείρησης, από 1.786.227,14 €, (βάσει δήλωσης), σε 1.752.885,01 €, βάσει ελέγχου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στην από 12/08/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2018-28/02/2019, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./2019 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/02/2019-28/02/2019, ύψους 1.786.227,14 €.

Όπως, διαπιστώθηκε, κατά τον 12° μήνα του έτους 2018 και τον 1° και 2° μήνα του έτους 2019, η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή χαρτοκιβωτίων συσκευασίας, πραγματοποίησε πωλήσεις προς την ελβετική επιχείρηση με την επωνυμία «.....».

Περαιτέρω, τα αγαθά κατ' εντολή της ελβετικής επιχείρησης «.....», (πελάτη) απεστάλησαν στην Ολλανδία, στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....». Για τις εν λόγω συναλλαγές με την ελβετική επιχείρηση «.....», η προσφεύγουσα εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια (INVOICES), χωρίς να χρεωθεί ο αναλογών Φ.Π.Α.:

Α/Α ΠΑΡΑΛΗΠΤΗΣ ΧΩΡΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤ ΗΜΕΡ/ΜΗΝΙΑ ΑΞΙΑ €
1	20/12/2018 27.909,36
2	03/01/2019 32.130,81
3	18/01/2019 5.607,36
4	18/01/2019 5.607,36
5	18/01/2019 5.607,36
6	18/01/2019 5.607,36
7	21/01/2019 5.607,36
8	21/01/2019 5.607,36
9	21/01/2019 3.823,20
10	31/01/2019 1.720,44
11	19/02/2019 39.697,56
	ΣΥΝΟΛΟ 138.925,53

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 και τους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται στην ΠΟΛ. 1262/1993, έκρινε ότι οι ως άνω συναλλαγές της προσφεύγουσας δεν αποτελούν εξαγωγές, καθόσον τα αγαθά δεν εξήχθησαν από ελληνικό τελωνείο με την έκδοση των αντίστοιχων διασαφήσεων, αλλά ούτε ενδοκοινοτικές παραδόσεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, διότι ενώ υπάρχει πραγματική

μεταφορά των αγαθών προς επιχείρηση σε άλλο κράτος μέλος, δεν προκύπτει η αντίστοιχη τιμολόγηση προς την επιχείρηση αυτή.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας και τον αντίστοιχο φόρο εκροών, καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, της φορολογικής περιόδου 01/05/2018-28/02/2019, όπως διαμορφώνεται ακολούθως:

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	44.459.138,47	44.598.064,00
Αξία φορολογητέων εισροών	49.879.979,85	49.879.979,85
Φόρος εκροών	10.650.740,98	10.684.083,11
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.436.968,12	12.436.968,12
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.786.227,14	1.615.340,29
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	1.786.227,14	1.752.885,01

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή περαιτέρω,..... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...]».

Επειδή περαιτέρω, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4308/2014. Στην περίπτωση ιβ' της παρ. 1 αναφέρεται ότι όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., αναφέρεται η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν, στη δε περίπτωση ιζ' της ως άνω παρ του άρθρου 9 αναφέρεται ότι όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ./ΦΠΑ) αυτού.

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) – εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:.....

Επειδή, «τριγωνικές είναι οι εμπορικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχουν τρεις υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. Στην πράξη μια τέτοια συναλλαγή αποτελείται από μια μόνο παράδοση (φυσική μετακίνηση) αγαθών, αλλά από δύο τιμολογήσεις.

Έτσι εάν μία γερμανική επιχείρηση αγοράσει από μία ελληνική εμπορεύματα με την εντολή αυτά να αποσταλούν στη Βουλγαρία, έχουμε μια φυσική διακίνηση εμπορευμάτων από Ελλάδα στη Βουλγαρία και δύο τιμολογήσεις από την ελληνική επιχείρηση προς τη γερμανική και από τη γερμανική προς τη βουλγαρική.

Από πλευράς ΦΠΑ, για τις τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές, έχει προβλεφθεί απλουστευμένη διαδικασία (Οδηγία 92/11/ΕΟΚ, Άρθρο 15 του Κώδικα ΦΠΑ και ΠΟΛ 1317/93), ώστε να μειώνεται το εμπορικό και το διοικητικό κόστος των επιχειρήσεων, που διενεργούν τέτοιες συναλλαγές. [...].

Τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση είναι η συναλλαγή που μεσολαβούν τρεις υποκείμενοι στο ΦΠΑ, εγκατεστημένοι σε διαφορετικά κράτη-μέλη, έκτων οποίων μπορεί ο ένας να είναι η ελληνική επιχείρηση που ενεργεί παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος.

Στην πράξη βέβαια πρόκειται για μία μόνο συναλλαγή με μια φυσική μεταφορά αγαθών αλλά με δύο τιμολογήσεις. Τέτοια περίπτωση είναι εάν π.χ. μια γαλλική επιχείρηση αγοράζει προϊόντα από ελληνική επιχείρηση, αλλά δίνει εντολή να σταλούν τα εμπορεύματα σε βουλγαρική επιχείρηση, που είναι εγκατεστημένη στην Βουλγαρία. [...].

Υπάρχουν όμως και τριγωνικές συναλλαγές οι οποίες δεν μπορεί να θεωρηθούν ενδοκοινοτικές, αφού οι συναλλασσόμενοι δεν είναι υποκείμενοι εγκατεστημένοι σε τρία διαφορετικά κράτη - μέλη.

Ενδέχεται π.χ. οι δύο από τους συναλλασσόμενους να είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος-μέλος ή κάποιος εκ των τριών να είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα κ.λπ.

Αυτό σημαίνει ότι δεν πραγματοποιείται τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή και κατά συνέπεια δεν υπάρχει απαλλαγή ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής. [...]

- Σε ορισμένες από αυτές τις τριγωνικές συναλλαγές θα πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο φορολογικού αντιπροσώπου είτε στο κράτος - μέλος άφιξης είτε στο κράτος - μέλος αποστολής των εμπορευμάτων.

Στην περιοδική δήλωση οι εν λόγω συναλλαγές καταχωρούνται κατά περίπτωση και πάντως όχι σαν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. [...].(Δημήτρης Θ. Γκλεζάκος - ΦΠΑ Τα δύσκολα στην πράξη σελ 157, 165-166, 171- Αθήνα 2007).

Επειδή, «Τριγωνικές συναλλαγές μεταξύ δύο Κρατών - Μελών και Τρίτης χώρας Σχετικά με τις τριγωνικές συναλλαγές στις οποίες συμμετέχει και πρόσωπο μη εγκατεστημένο στην ΕΕ, από την Φορολογική Διοίκηση (έγγραφο Υπουργείου Οικ/κών με αριθμό 1019133/2040/424/Α0014/22.4.1993) δόθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις:

Η τιμολόγηση από πρόσωπο μη εγκατεστημένο στην ΕΕ προς πρόσωπο εγκατεστημένο εντός της ΕΕ ή, αντίστροφα, χωρίς την πραγματική εισαγωγή ή εξαγωγή των αγαθών σε ή από κοινοτικό έδαφος, είναι δυνατή μόνο μετά τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου σε Κ - Μ της ΕΕ, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις.

Επομένως, στην τριγωνική πώληση, στην οποία παρεμβαίνει πρόσωπο εγκατεστημένο σε Τρίτη χώρα και τα πωλούμενα αγαθά από ένα Κ - Μ αποστέλλονται σε άλλο Κ - Μ, έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

Α' Περίπτωση. Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται στο Κ - Μ αναχώρησης (πώλησης αγαθών).

Στην περίπτωση αυτή έχουμε:

α) Φορολογητέα παράδοση αγαθών εντός της χώρας αναχώρησης των αγαθών, από τον εγκατεστημένο εντός της χώρας αυτής πωλητή προς τον εγκατεστημένο εκτός της ΕΕ αγοραστή και με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ, που διαθέτει ο φορολογικός του αντιπρόσωπος στη χώρα εγκατάστασης του πωλητή.

β) Ενδοκοινοτική παράδοση του εγκατεστημένου εκτός της ΕΕ με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου προς τον αγοραστή του άλλου Κ - Μ η οποία απαλλάσσεται από το φόρο στη χώρα αναχώρησης, καθόσον αποτελεί ενδοκοινοτική απόκτηση, φορολογητέα στο άλλο Κ - Μ της άφιξης των αγαθών.

Η ανωτέρω υπό σημείον α) αναφερόμενη πράξη εφόσον τόπος πραγματοποίησής της είναι η Ελλάδα, μπορεί ν' απαλλαγεί από το ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015 (προηγούμενα βάσει των ΑΥΟ ΠΟΛ.1262/1993 και ΠΟΛ.1104/1993) διαφορετικά ο αναλογών ΦΠΑ μπορεί να επιστραφεί στον αγοραστή «εξαγωγέα» με τις ΑΥΟ ΠΟΛ.1090/2012 & ΠΟΛ.1067/2013.

Β' Περίπτωση. Ο φορολογικός αντιπρόσωπος ορίζεται στο Κ - Μ προορισμού (άφιξης των αγαθών).

Στην περίπτωση που ο φορολογικός αντιπρόσωπος έχει οριστεί στο Κ - Μ άφιξης της αποστολής των αγαθών, λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

α) Ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών από το Κ - Μ προς το Κ - Μ άφιξης και η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση στο κράτος αυτό στο όνομα του εγκατεστημένου εκτός της ΕΕ προσώπου, με τον ΑΦΜ/ΦΠΑ του φορολογικού αντιπροσώπου που αυτός διαθέτει στο Κ - Μ άφιξης των αγαθών.

β) Φορολογητέα παράδοση των αγαθών εντός του Κ - Μ άφιξης των αγαθών, από τον εγκατεστημένο εκτός της ΕΕ μέσω του φορολογικού του αντιπροσώπου προς τον τελικό αγοραστή που είναι εγκατεστημένος σ' αυτό το Κ - Μ.

Γ' Περίπτωση. Ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου σε άλλο Κ - Μ διαφορετικό εκείνων της αναχώρησης και άφιξης των αγαθών.

Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος εκτός της ΕΕ έχει ορίσει φορολογικό αντιπρόσωπο σε άλλο Κ - Μ διαφορετικό από τα Κ - Μ της αναχώρησης και της άφιξης των αγαθών, τότε εφαρμόζεται το απλοποιημένο καθεστώς φορολόγησης των τριγωνικών συναλλαγών, σύμφωνα με το οποίο λαμβάνουν χώρα οι εξής πράξεις:

α) Ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ - Μ αναχώρησης των αγαθών προς το Κ - Μ εγκατάστασης του φορολογικού αντιπροσώπου, η οποία απαλλάσσεται τόσο στο Κ - Μ της αναχώρησης, όσο και στο Κ - Μ του φορολογικού αντιπροσώπου.

β) Πλασματική ενδοκοινοτική παράδοση από το Κ - Μ του φορολογικού αντιπροσώπου προς το Κ - Μ άφιξης των αγαθών, η οποία φορολογείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών στο Κ - Μ άφιξης των αγαθών. Και στις δύο παραπάνω πράξεις συντάσσεται κατάσταση VIES, μέσω της οποίας ελέγχεται το κύκλωμα των πράξεων αυτών. (Φώτης Τσιατούρας, Φ.Π.Α. – Κωδικοποίηση Ερμηνεία - Εφαρμογή - Άρθρο 15 - Τόπος ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών – Δ' Έκδοση- σελ 399-400)

Επειδή, «... η μη τήρηση τυπικής προϋποθέσεως μπορεί να οδηγήσει σε άρνηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ αν τούτο έχει ως αποτέλεσμα να παρεμποδίζεται η βέβαιη απόδειξη της πληρώσεως των ουσιαστικών προϋποθέσεων (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 31, και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, VSTR, C-587/10, EU:C:2012:592, σκέψη 46)». (Υπόθεση C-24/2015, σκέψη 46).

Επειδή, «κατά το γράμμα του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο τις παραδόσεις αγαθών τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται εκτός του αντίστοιχου εδάφους τους, αλλά εντός της Ένωσης, από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους,..... 32. Πλην όμως, από το άρθρο 20 της εν λόγω οδηγίας προκύπτει ότι μια απόκτηση μπορεί να χαρακτηριστεί ενδοκοινοτική απόκτηση μόνον εφόσον το αγαθό μεταφέρθηκε ή απεστάλη στον αποκτώντα. 33. Πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ αν το αγαθό που αποτελεί αντικείμενο της παράδοσης δεν μεταφέρεται ή δεν αποστέλλεται στον αποκτώντα, η απόκτηση από τον οποίο είναι συνακόλουθη της δεδομένης παράδοσης. 42 Ωστόσο, από το γράμμα του άρθρου 20 και του άρθρου 138, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι ο τύπος όπου ο επιχειρηματίας διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ δεν αποτελεί κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενδοκοινοτικής παράδοσης ή ενδοκοινοτικής απόκτησης.» (Υπόθεση C-386/2016 σκέψεις 29, 30-33).

Επειδή από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, προκειμένου οι επίμαχες πράξεις να τύχουν της φοροαπαλλαγής του άρθρου 138 παρ 1 της οδηγίας (ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις), απόκειται στον προμηθευτή των αγαθών να αποδείξει ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που

προβλέπονται για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής, συμπεριλαμβανομένων και των προϋποθέσεων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη, ώστε να διασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση (βλ., απόφαση Twoh International, σκέψη 26).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση για να τύχει φοροαπαλλαγής η προσφεύγουσα υποκείμενη στο ΦΠΑ εταιρία, θα έπρεπε να αποδείξει ότι τα αγαθά αυτά αποτέλεσαν αντικείμενο παράδοσης σε άλλο κράτος - μέλος (Ολλανδία) και ότι η απόκτηση φορολογήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος στο οποίο στάλθηκαν το αγαθά και κατά συνέπεια δε οφείλεται φόρος στην Ελλάδα.

Συνεπώς υπόχρεη για την καταβολή του φόρου που αναλογεί στην παράδοση από την Ελλάδα, θα ήταν η λήπτρια ελβετική επιχείρηση που διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ολλανδία, όπου και θα έπρεπε να δηλωθεί η απόκτηση, η δε ενεργούσα την παράδοση υποκείμενη στο ΦΠΑ προσφεύγουσα εταιρία θα έπρεπε να συμπεριλάβει τις παραδόσεις αυτές στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες V.I.E.S, των μηνών Δεκεμβρίου 2018 και Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2019, αντίστοιχα.

Περαιτέρω, η πρώτη αγοράστρια ελβετική εταιρία, η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ολλανδία, θα έπρεπε, μέσω του φορολογικού της αντιπροσώπου, να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτική απόκτηση των αγαθών που απεστάλησαν από την προσφεύγουσα στο έτερο κράτος μέλος (Ολλανδία) και περαιτέρω, να διενεργήσει φορολογητέα παράδοση, (εσωτερική παράδοση) των αγαθών προς την τελική αγοράστρια Ολλανδική επιχείρηση που είναι εγκατεστημένη σ' αυτό το Κ – Μ (Ολλανδία).

Επειδή, ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές, εκτός από την υποχρέωση της υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ έχει και ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 36 του ΚΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί απαλλασσόμενες ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών (άρθρο 28), επιπλέον των υποχρεώσεων που αναφέρονται στο άρθρο 38, υποχρεούται:

α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 15,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «ΕΛ» πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα, εν προκειμένω «ΝΛ», που ισχύει για την Ολλανδία και

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα.

Επειδή η αποκτώσα ελβετική εταιρία, δεν έχει έδρα, στο έδαφος του κράτους μέλους προορισμού και δεδομένου του ότι ήταν εγγεγραμμένη στο σύστημα ανταλλαγής πληροφοριών σχετικά με τον φόρο προστιθεμένης αξίας από το έτος 1993, καθώς ήταν κάτοχος έγκυρου αριθμού φορολογικού μητρώου του φόρου προστιθεμένης αξίας στο κράτος μέλος προορισμού (Ολλανδία), **εντούτοις δεν αναφέρεται ο φορολογικός αντιπρόσωπος με το ολλανδικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα με λήπτρια την εν λόγω ελβετική εταιρία, χωρίς η προσφεύγουσα να προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι επί της ουσίας προϋποθέσεις για την απαλλαγή από το ΦΠΑ, ως ενδοκοινοτικής παράδοσης.**

Επειδή ο όρος «τριγωνικές συναλλαγές» χρησιμοποιείται για να περιγράψει μια αλυσίδα διαδοχικών παραδόσεων, στην οποία εμπλέκονται τρία μέρη και τα αγαθά αντί να μεταφέρονται από το ένα μέρος στο επόμενο, μεταφέρονται απευθείας από το πρώτο μέρος, στο τελευταίο της αλυσίδας. Για να θεωρηθεί μια συναλλαγή ως τριγωνική, πρέπει και τα τρία μέρη να είναι πρόσωπα εγγεγραμμένα

στα Μητρώα ΦΠΑ σε τρία Κράτη Μέλη και επιπλέον, να προβούν απαραίτητως στις απαιτούμενες δηλωτικές τους υποχρεώσεις, προκειμένου να θεμελιωθεί, κατά περίπτωση, η απαλλαγή του φόρου από το Κ-Μ αποστολής και κατά συνέπεια, ο υπόχρεος για την καταβολή του φόρου, στο Κ-Μ άφιξης των αγαθών.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα δεν μπορεί να στηριχθεί, δυνάμει της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, μόνο στο γεγονός, ότι η αγοράστρια ελβετική εταιρία διέθετε ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ολλανδία και στα μεταφορικά έγγραφα, που προσκόμισε με τελικό αποδέκτη άλλη Ολλανδική εταιρία, προκειμένου να προβάλει δικαίωμα απαλλαγής του ΦΠΑ, καθώς δεν προέκυψε τριγωνική ενδοκοινοτική παράδοση και δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω συναλλαγές αντιμετωπίστηκαν ως ενδοκοινοτικές από την ίδια, συμπεριλαμβάνοντας την αξία των εν λόγω συναλλαγών στον κωδ 342 «Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις» στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, των μηνών Δεκεμβρίου 2018 και Ιανουαρίου και Φεβρουαρίου 2019 και στους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων, αντίστοιχα.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΔΕΔ 205/2020 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Κατά τον 10ο μήνα του 2016, η ελεγχόμενη επιχείρηση με Α.Φ.Μ. απέκτησε αγαθά αξίας 31.080,00€ από την Βουλγαρική επιχείρηση με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. BG..... και επωνυμία(σύμφωνα με τα στοιχεία της εφαρμογής V.I.E.S.), τα οποία προορίζονται για παράδοση σε άλλο κράτος μέλος κατά τον μήνα Οκτώβριο 2016 (τριγωνικές συναλλαγές). Σχετικός ο με αριθμό/04.05.2018 ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψεων υπηρεσιών. Στην οικεία περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. με αριθμό/28.11.2016 που υποβλήθηκε για τον 10ο μήνα του 2016, δεν δηλώθηκε ποσό στον κωδικό 364 – Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών. Επειδή η επιχείρηση δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο σχετικά με την φύση ή το είδος των αγαθών, αλλά και δεν προσκόμισε στοιχεία για την πίστωση του λογαριασμού Φ.Π.Α. του δημοσίου με το φόρο, θα πρέπει να αποδώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (υπαγωγή στον κανονικό συντελεστή) στην Ελλάδα που ανέρχεται στο ποσό των 31.080,00€ x 24% = 7.459,20€. Επιπλέον, για τις εν λόγω παραλείψεις, επιβλήθηκαν οι κυρώσεις του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, «όσον αφορά τις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, υπενθυμίζεται, πρώτον, ότι, κατ' εφαρμογή του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης που θεσπίστηκε με το άρθρο 21, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της έκτης οδηγίας, δεν πραγματοποιείται καμία πληρωμή ΦΠΑ μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή του αγαθού, καθόσον ο αγοραστής οφείλει, για την απόκτηση αυτή, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει καταρχήν τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο αυτό φόρο, πράγμα που σημαίνει ότι δεν οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές.» (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψη 33).

Επειδή, σε ότι αφορά τον καταλογισμό φόρου που σχετίζεται με τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών αξίας 31.080,00 € στον 10ο μήνα του έτους 2016 και την ενδοκοινοτική λήψη υπηρεσιών αξίας 1.901,00 € στον 11ο μήνα, επίσης του έτους 2016, δεν προκύπτει από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις της φορολογικής αρχής αν υφίστανται παραστατικά στοιχεία, ούτε αν οι συγκεκριμένες αποκτήσεις έχουν καταχωρηθεί στα τηρηθέντα βιβλία ούτε αν οι αξίες αυτές των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων έχουν χρεωπιστωθεί στα προβλεπόμενα πεδία των φορολογητέων εισροών και εκροών, των σχετικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν, παρά η κρίση του ελέγχου για το ότι οι αποκτήσεις (ενδοκοινοτικές) αυτές συντελέστηκαν βασιζέται αποκλειστικά στις

πληροφορίες / στοιχεία από την εφαρμογή V.I.E.S. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει τι αποκτήθηκε (είδος / υπηρεσία), η καταχώρηση ή μη των αποκτήσεων αυτών στα φορολογικά βιβλία, η άσκηση ή μη του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των αποκτήσεων αυτών (με τη χρεωπίστωση των αξιών και του φόρου) στις σχετικές υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις, καθώς και η ύπαρξη ή μη παραστατικών στοιχείων (τιμολογίων). Με βάσει τα προαναφερόμενα **δεν μπορεί η καταλογιστική πράξη του ελέγχου να περιλαμβάνει φόρο εκρών, ως αποτέλεσμα των συγκεκριμένων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.**

ΔΕΔ 1845/2018 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Παράδοση αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της Ελλάδας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε μείωση πιστωτικού υπολοίπου κατά 9.085,00 €, καθόσον τα τιμολόγια πώλησης Νο 03.2013 συνολικής αξίας 17.500,00 € και Νο 03.2013 συνολικής αξίας 22.000,00 € προς τη βουλγαρική εταιρία με την επωνυμία « ... » και με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. , τα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ότι δεν τηρούσαν τις προϋποθέσεις και ως εκ τούτου επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. 23%.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1167/02.07.2013 ορίζεται ότι: «5. Λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω νομικό πλαίσιο, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών από εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας μας πωλητή σε εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή και την απευθείας εξαγωγή τους, για την απλούστευση των διαδικασιών, διευκρινίζουμε τα εξής:

α) Στην περίπτωση που ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής αποκτά κατόπιν εντολής από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τήρησης των διατυπώσεων εξαγωγής σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν 2454/93, δεν απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενο στο φόρο, και ως εκ τούτου:

- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στη χώρα μας πωλητή.
- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
- Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου, που εκδίδει ο εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής.
- Στη θέση 44 συμπληρώνεται ο κωδικός 1708 «εγκατεστημένος στη χώρα μας πωλητής ΠΟΛ. 1167» και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
- Στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία που αφορούν στην παράδοση των αγαθών από το εγκατεστημένο στη χώρα μας πρόσωπο τα οποία και εξάγει εκτός της Κοινότητας δεν επιβάλλεται ΦΠΑ αλλά αναγράφονται, πέραν των άλλων, και τα στοιχεία του παραλήπτη των αγαθών στην τρίτη χώρα
- Ο εγκατεστημένος στη χώρα μας αποστολέας/εξαγωγέας διατηρεί στο αρχείο του το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» θεωρημένο από την αρμόδια τελωνειακή αρχή,

για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων προκειμένου να το χρησιμοποιήσει ως δικαιολογητικό για την απαλλαγή από ΦΠΑ της παράδοσης αγαθών που εξάγονται εκτός της Ε.Ε.,

- Για τον εγκατεστημένο στη χώρα μας αποστολέα/εξαγωγέα τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ 1262/93 σχετικά με το δικαίωμα απαλλαγής από ΦΠΑ με τη χρήση Ειδικού Διπλοτύπου Απαλλαγής.

β) Σε περίπτωση που ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος αγοραστής των εμπορευμάτων, δεν εκχωρεί το δικαίωμα διάθεσης των εμπορευμάτων και τηρεί τις διατυπώσεις εξαγωγής ως εξαγωγέας σύμφωνα με το άρθρο 788 του καν.2454/93 απαιτείται η λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ στη χώρα μας, προκειμένου να πραγματοποιήσει την εξαγωγή.

Στην περίπτωση αυτή ισχύουν τα ακόλουθα:

- Στη θέση 2 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται ο μοναδικός αριθμός καταχώρισης και αναγνώρισης οικονομικών φορέων EORI του εγκατεστημένου στο άλλο κράτος μέλος προσώπου.
- Στη θέση 8 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφονται τα στοιχεία του παραλήπτη στην τρίτη χώρα.
- Στη θέση 22 της Διασάφησης Εξαγωγής αναγράφεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου που εκδίδει το ανωτέρω πρόσωπο προς τον εγκατεστημένο σε τρίτη χώρα, παραλήπτη.
- Στη θέση 44 της Διασάφησης Εξαγωγής συμπληρώνεται ο κωδικός 1710 «εξαγωγέας εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος» και το ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας και ο αριθμός του ανωτέρω τιμολογίου.
- Το μήνυμα IE599 «γνωστοποίηση ολοκλήρωσης της εξαγωγής» για την επιβεβαίωση της εξόδου των εμπορευμάτων από την Ε.Ε. λαμβάνεται από τον εγκατεστημένο στο άλλο κράτος μέλος αγοραστή.
- Το εκδιδόμενο φορολογικό στοιχείο από τον εγκατεστημένο στη χώρα μας πωλητή για την παράδοση των αγαθών που στη συνέχεια εξάγονται από τον εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος αγοραστή/εξαγωγέα επιβαρύνεται με ΦΠΑ.
- Ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται:

Στην αναγραφή του ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας στο τιμολόγιο που εκδίδει προς την τρίτη χώρα, και

Στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων ΦΠΑ και καθόσον αφορά στις εξαγωγές που πραγματοποιεί από τη χώρα μας έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι αγορές του και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου έχει δικαίωμα επιστροφής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, σε το αριθ. πρωτ. ΔΤΔ Α 1068392 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Εξαγωγή και έξοδος εμπορευμάτων από το τελωνειακό έδαφος της ένωσης στο πλαίσιο του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα - Αντικατάσταση της αριθμ. Δ19Α5013811ΕΞ2014/03.06.2014» και ειδικότερα στο Παράρτημα 9 - Παράδειγμα 8 - Σελ. 90-91 εξετάζεται η περίπτωση πώλησης-τιμολόγησης εμπορευμάτων από πρόσωπο εγκατεστημένο στην Ελλάδα σε αγοραστή εγκατεστημένο σε κράτος μέλος (όπου ο πωλητής διαθέτει σύμβαση πώλησης με τον αγοραστή με την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των εμπορευμάτων) και στη συνέχεια μεταβίβασης των εν λόγω εμπορευμάτων από τον αγοραστή του κράτους-μέλους ως νέο κύριο αυτών σε τρίτο αγοραστή εγκατεστημένο εκτός Κοινότητας βάσει σχετικής σύμβασης πώλησης με τον τελευταίο, και ορίζεται ότι ο αγοραστής εγκατεστημένος στο κράτος-μέλος θεωρείται εξαγωγέας, δεδομένου ότι κατά τη

στιγμή αποδοχής της διασάφησης εξαγωγής έχει το δικαίωμα να μεταβιβάσει την κυριότητα των εμπορευμάτων και την εξουσία να αποφασίσει ότι τα εμπορεύματα θα μεταφερθούν στη χώρα εκτός Κοινότητας βάσει της σύμβασης πώλησης που διαθέτει με τον τελικό αγοραστή.

Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο πώλησης του Έλληνα πωλητή προς τον αγοραστή του κράτους-μέλους εκδίδεται με ΦΠΑ και ο τελευταίος υποβάλλει τη διασάφηση εξαγωγής, και δηλώνει επ' αυτής τον ΑΦΜ που έχει λάβει στη χώρα μας. Το δε τιμολόγιο που εκδίδει προς τον αγοραστή της χώρας εκτός κοινότητας είναι χωρίς ΦΠΑ και αναγράφεται στη θέση 44 ότι είναι διασάφηση εξαγωγής.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι:

1. Το τιμολόγιο Νο 03.2013 φέρει τον όρο *ex works* (εκ του εργοστασίου), ήτοι με τη σύμβαση πώλησης συμφωνήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων να πραγματοποιηθεί στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και η ευθύνη για την μεταφορά να αναληφθεί από την αγοράστρια κοινοτική επιχείρηση. Στο με αριθμό 12.2012 συμβόλαιο μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρίας και της « » και με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. αναφέρεται ως όρος παράδοσης: *ex works* (από το εργοστάσιο). Στη διασάφηση εξαγωγής με αρ. παρ 03.2013 αναφέρεται ως αποστολέας/εξαγωγέας η « » με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α

2. Το τιμολόγιο Νο 03.2013 φέρει τον όρο *ex works* (εκ του εργοστασίου), ήτοι με τη σύμβαση πώλησης συμφωνήθηκε η παράδοση των εμπορευμάτων να πραγματοποιηθεί στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης και η ευθύνη για την μεταφορά να αναληφθεί από την αγοράστρια κοινοτική επιχείρηση. Στο με αριθμό 01.2013 συμβόλαιο μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρίας και της « » και με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. αναφέρεται ως όρος παράδοσης: *ex works* (από το εργοστάσιο). Στη διασάφηση εξαγωγής με αρ. παρ 03.2013 αναφέρεται ως αποστολέας/εξαγωγέας η « » με Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρία παρέδωσε τα εμπορεύματα που περιγράφονται στα προαναφερθέντα τιμολόγια στην κοινοτική επιχείρηση στις εγκαταστάσεις της και μετέπειτα την ευθύνη της μεταφοράς των ως άνω εμπορευμάτων την είχε η κοινοτική επιχείρηση, η οποία και πραγματοποίησε τις εξαγωγές προς την εταιρία με την επωνυμία -VAT με έδρα το στο Κοσovo και προς την εταιρία με την επωνυμία - VAT με έδρα το στο Κοσovo.

Βάσει των αναλυτικά ως άνω αναφερόμενων διατάξεων και πραγματικών περιστάσεων, τα εκδοθέντα τιμολόγια Νο 03.2013 και Νο 03.2013 επιβαρύνονται με Φ.Π.Α..

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΔΕΔ 2372/2019 ΑΘΗΝΑ

ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΗ ΚΑΙ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ Η ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΡΙ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΜΕΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΕΚΡΩΝ ΜΕ Π.Τ. ΕΚΠΤΩΣΗΣ. ΟΙ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΕΝ ΦΕΡΟΥΝ ΤΑ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΕΠΙ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΥ ΤΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αρ/14-03-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 01/12/2015-31/12/2015 προσδιορίστηκε (μειώθηκε) στο ποσό των 17.142,16 € αντί του ποσού των 22.511,01 € βάσει δήλωσης .

Με την υπ' αρ/14-03-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 €, επειδή υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου 2015 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 1 του Κ.Φ.Δ. και άρθρο 38 Ν.2859/2000.

Δυνάμει της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος φόρου προστιθεμένης αξίας βάσει των ΠΟΛ 1073/2004 , ΠΟΛ 1067/3-4-2013 , ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.13, συνεπεία της με αριθμό πρωτ./2016 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11-30/11/2015, ποσού 56.732,94 €.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν σύμφωνα, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.13 διαταγή έλεγχου και ειδικότερα από τον έλεγχο των πιστωτικών τιμολογίων που εκδίδει η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι η φορολογητέα αξία των εκρών (23%) μειώθηκε με την αξία του πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης τζίρου με α/α/31-12-2015 καθαρής αξίας 23.342,84 ευρώ δίχως να γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Αμαλιάδας) ο τρόπος ή η μέθοδος χορήγησης των εκπτώσεων τζίρου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 § 5 περ. α του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.). Κατόπιν τούτου οι χορηγούμενες με το ανωτέρω τιμολόγιο εκπτώσεις δεν περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ. α' του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.). Ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμε-νες πράξεις προκειμένου να προσδιοριστεί (μειωθεί) το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ και να επιβληθεί πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

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

«5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων 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 ΠΟΛ.1212/22.7.1996 Εκπτώσεις Τζίρου, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των παρ. 33 και 2, του άρθρου 11

του ν. 2386/96, και του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 2399/96, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι παρ. 1 και 5 περιπτ. α' και γ' του άρθρου 15 του ν. 1642/86.....

Ειδικότερα:

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, που ισχύουν από τη δημοσίευση του παραπάνω νόμου στο φύλλο εφημερίδος της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 7.3.1996 (ΦΕΚ. 43Α'/7.3.96), ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις παρεχόμενες, λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), εκπτώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκροών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές υπόψη για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

.....

Για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του ν. 1642/86, **οι εκπτώσεις θα πρέπει να αφορούν έκπτωση επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου)**, οι οποίες χορηγούνται στο τέλος συμφωνημένης περιόδου (μήνα, τρίμηνο, έτος κ.τ.λ.), επειδή έχει καλυφθεί το όριο ή τα όρια του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι, ανεξάρτητα αν αυτές χορηγούνται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.....

Επομένως, δεν καταλαμβάνονται από τις παραπάνω νέες διατάξεις, εκπτώσεις που χορηγούνται επί του τιμολογίου και αφορούν:.....

- Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με βάση ειδικότερη συμφωνία με το συγκεκριμένο πελάτη, εφόσον τηρήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90 μέχρι 6.7.1996.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90. Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.- (Α' 43), ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.».

Επειδή, εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το με αριθμό Α/31-12-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Τζίρου που εξέδωσε προς τον πελάτη της, δεν υπέβαλε την γνωστοποίηση του αρθ.19 παρ. 5 περ. α' του Ν.2859/2000 που απαιτείται προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών. Ο έλεγχος οδηγήθηκε σ' αυτό το συμπέρασμα, επειδή στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αναγραφόταν, τόσο στον τίτλο του τιμολογίου όσο στις παρατηρήσεις αλλά και στο σκοπό διακίνησης, το λεκτικό «πιστωτικό τζίρου και «έκπτωση επί τζίρου» .

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με το από 01-07-2015, προσκομισθέν με την ενδικοφανή προσφυγή, συμφωνητικό συνεργασίας με τον πελάτη , οι χορηγούμενες προς αυτόν εκπτώσεις δεν αφορούν εκπτώσεις επί τζίρου ώστε να υποχρεούνται να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. την πιο πάνω γνωστοποίηση αλλά αφορούν εκπτώσεις για την προώθηση προϊόντων, παροχές προβολής και παράδοση αυτών η δε φράση «έκπτωση επί τζίρου» που αναγράφεται στην αιτιολογία του πιστωτικού τιμολογίου οφείλεται σε άγνοια ή παραδρομή της υπαλλήλου που συνέταξε το τιμολόγιο και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά περιστατικά, επιπλέον η εταιρεία αντιμετωπίζει σημαντικό πρόβλημα με την εξεύρεση, εξειδικευμένου προσωπικού διότι δραστηριοποιείται σε ένα μικρό χωριό.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εταιρεία έχει συνάψει με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία το από 01/07/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας (Νο 21371), το οποίο η προσφεύγουσα σύμφωνα με το άρθρο 8 § 16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90 καταχώρησε σε κατάσταση, την οποία υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έλαβε αριθμό θεώρησης/2015.

Στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας περιλαμβάνονται οι όροι και οι συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών σύμφωνα με τους οποίους η προσφεύγουσα, για τα αναγραφόμενα είδη (τουρισία) στο επίδικο τιμολόγιο, **χορηγεί βασική έκπτωση στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία καθώς και έκπτωση για την προώθηση προϊόντων, παροχές προβολής και παράδοση αυτών. Συγκεκριμένα στο ανωτέρω συμφωνητικό περιγράφονται ο τύπος των εκπτώσεων, το ποσοστό αυτών και ο τρόπος απεικόνισης της συναλλαγής ως εξής :**

« Κατηγορία Προϊόντων : ΤΟΥΡΙΣΙΑ

Τόπος Παροχής	Τρόπος Απόδοσης	Παραστατικό	Απόδοσης	Αντιπρ	%cc	% sm	Απόδοση
ΒΑΣΙΚΗ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΠΤ	ΕΙΔ.ΧΡΕΩΣ	ΟΧΙ	39,50	39,50		Μηνιαίως 203
ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΤ	ΕΙΔ.ΧΡΕΩΣ	ΝΑΙ	4,50	4,50		Μηνιαίως 231
ΑΠΟ ΚΕΝ-ΤΡΙΚΗ							
ΑΠΟΘΗΚΗ							
ΕΚΠΤΩΣΗ	ΠΤ	ΕΙΔ.ΧΡΕΩΣ	ΟΧΙ	2,00	2,00		Μηνιαίως 203
ΠΡΟΩΘΗΤΙΚΩΝ							
ΕΝΕΡΓΕ-ΙΩΝ							
ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΗ							
				46,00	46,00		

Επειδή, στο με αριθμό/31-12-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Τζίρου απεικονίζονται τα είδη στα οποία η προσφεύγουσα χορηγεί έκπτωση ποσοστού 46%.

Επειδή, από την ανάγνωση των όρων της ανωτέρω εμπορικής συμφωνίας προκύπτει ότι οι αναφερόμενες εκπτώσεις δεν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της έκπτωσης επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου), καθόσον δεν υπάρχει συμφωνηθείς στόχος, απουσιάζει παντελώς η στοχοθεσία , η συμφωνία δηλαδή μεταξύ των μερών για πρόβλεψη αύξουσας κλίμακας με κλιμάκια κύκλου εργασιών κατ' αξίαν ή ποσότητα, προς επίτευξη, από την προσφεύγουσα και ανάλογη προοδευτική κλιμάκωση της παρεχόμενης στην εταιρία έκπτωσης λόγω κάλυψης του ορίου ή των ορίων του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι. Αντιθέτως, οι εκπτώσεις που συμφωνήθηκαν και αποτυπώνονται στο επίδικο φορολογικό στοιχείο έχουν διαφορετική αιτία, αποτελούν είτε «Εκπτώσεις γενικά που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια..» είτε «Ειδικές δραχμικές εκπτώσεις που χορηγούν-ται επί τιμολογίου για ορισμένα είδη, λόγω προώθησης (promotions)», οι οποίες ρητώς, στην ΠΟΛ.1212/22.7.1996 εγκύκλιο διαταγή, κατονομάζονται ως εξαιρούμενες από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν.2859/2000 («Κώδικας Φ.Π.Α.»). Εξάλλου, με την παρ. 1β της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι «...Τα όσα αναφέρονται παραπάνω στην περίπτωση α' σχετικά με τις επί τιμολογίου εκπτώσεις έχουν εφαρμογή και για τις εκπτώσεις που χορηγούνται με πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.»

Ως εκ τούτου ευχερώς συνάγεται ότι οι συγκεκριμένες εκπτώσεις δεν συνδέονται με το τζίρο της επιχειρήσεως, ούτε χορηγούνται επί τη βάσει αυτού.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση μια λανθασμένη εκ παραδρομής περιγραφή του τιμολογίου δεν αναίρει ούτε κατисχύει των όρων της έγγραφης σύμβασης.

Επειδή, από το σύνολο του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι όντως πρόκειται για έκπτωση βάσει ειδικής συμφωνίας και όχι έκπτωσης λόγω τζίρου, ενώ δεν τίθεται θέμα έλλειψης νομιμότητας του υπό κρίση πιστωτικού τιμολογίου.

Ως εκ τούτου η προβαλλόμενη πράξη είναι ανατιολόγητη κα κατ' επέκταση αναπόδεικτη και ακυρωτέα.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ./

ΔΕΔ 298/2019 ΑΘΗΝΑ

Αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που δημιουργήθηκε από έκδοση πιστωτικών τιμολογίων αποζημιωτικού χαρακτήρα λόγω διακράτησης εμπορευμάτων προηγούμενης σεζόν

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 170.653,49€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν 4174/2013 ποσού 85.326,75 €, πλέον τόκων άρθρου 53 του ιδίου νόμου ποσού 67.271,62€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 323.251,85€.

Συγκεκριμένα βάσει της υπ' αριθμ./...../..... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος φόρου προστιθεμένης αξίας με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2012 -31/08/2013, συνέπεια της υπ. αριθ. Πρωτ./2013 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας, περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2013 ποσού 320.850,00€, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 19/07/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, ...

Όπως προκύπτει από την ως άνω από 19/07/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό των 320.850,00€, μεταφέρεται από την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 και **δημιουργήθηκε από πιστωτικά τιμολόγια συνολικού ποσού 2.136.972,07 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 491.503,58 ευρώ, τα οποία εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία για χορηγήθεισες, σε πελάτες της, εκπτώσεις λόγω τζίρου.**

Ο έλεγχος απέρριψε το υπ. αριθ. Πρωτ./2013 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω μη αναγνώρισης της νομιμότητας των προαναφερομένων πιστωτικών τιμολογίων, δεδομένου ότι αυτά εκδόθηκαν χωρίς γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και συνακόλουθα εκδόθηκε η προσαλλόμενη πράξη.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

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

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

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

Επειδή με τις διατάξεις της ΥΠΟΙΚ 1083953/4559/1298/0014/ΠΟΛ. 1212/22.7.96, Νόμοι 2386/96 (ΦΕΚ 43/Α/7-3-1996), 2399/96 (ΦΕΚ 90/Α/27-5-1996), ορίζεται ότι:

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία '.....', ΑΦΜ το από 15/09/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 § 16 του Ν 1882/1990 τριμήνου Ιουλίου – Σεπτεμβρίου 2011 η οποία έλαβε αριθμό πράξης/2011.

Στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας στο περιλαμβάνονται οι όροι και συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

1) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

.....

1.5 «Η Αγοράστρια έχει το δικαίωμα μονομερώς, οποτεδήποτε επιθυμεί περιλαμβανομένης και της λήξης της παρούσας συνεργασίας, να μη επιστρέψει μέρος ή όλα τα Είδη στην Προμηθεύτρια, τα οποία θα παραμείνουν στην Αγοράστρια προς μεταπώληση».

.....

4.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΟΡΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

.....

4.7«Στην περίπτωση της παρ. 1.5, η Προμηθεύτρια υποχρεούται να χορηγήσει στην Αγοράστρια πρόσθετη έκπτωση - προμήθεια (πλέον της οριζόμενης στην παρ. 4.1) ίση με α) ποσοστό 7% για τα δύο πρώτα διαδραμόντα τρίμηνα, β) ποσοστό 30% για τα λοιπά διαδραμόντα τρίμηνα μετά την έναρξη της συνεργασίας και γ) με ποσοστό που ορίζεται από τον λόγο:

Αμοιβές προσωπικού Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας

Κύκλος εργασιών Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία '.....', τα παρακάτω πιστωτικά τιμολόγια, τα οποία προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

Το υπ' αριθ. /2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 438.170,80 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 100.779,28 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 538.950,08 ευρώ και

Το υπ' αριθ. /2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 128.764,07 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 29.615,74 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 158.379, 81 ευρώ, στα οποία αναγράφεται η αιτιολογία «πρόσθετη έκπτωση παραγράφου 4.7. ως μεταξύ μας ιδιωτικού συμφωνητικού.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», ΑΦΜ το από 03/04/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 § 16 του Ν 1882/1990 τριμήνου Απριλίου – Ιουνίου 2012 η οποία έλαβε αριθμό πράξης/2012.

Στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας στο περιλαμβάνονται οι όροι και συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

1) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

.....

1.5 «Η Αγοράστρια έχει το δικαίωμα μονομερώς, οποτεδήποτε επιθυμεί περιλαμβανομένης και της λήξης της παρούσας συνεργασίας, να μη επιστρέψει μέρος ή όλα τα Είδη στην Προμηθεύτρια, τα οποία θα παραμείνουν στην Αγοράστρια προς μεταπώληση».

4.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΟΡΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

4.7«Στην περίπτωση της παρ. 1.5, η Προμηθεύτρια υποχρεούται να χορηγήσει στην Αγοράστρια πρόσθετη έκπτωση - προμήθεια (πλέον της οριζόμενης στην παρ. 4.1) ίση με α) ποσοστό 7% για τα δύο πρώτα διαδραμόντα τρίμηνα, β) ποσοστό 23% για τα λοιπά διαδραμόντα τρίμηνα μετά την έναρξη της συνεργασίας και γ) με ποσοστό που ορίζεται από τον λόγο:

Αμοιβές προσωπικού Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας

Κύκλος εργασιών Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», τα παρακάτω πιστωτικά τιμολόγια, τα οποία προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 1.012.893,37 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 232.965,48 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 1.245.858,85 ευρώ και

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 531.371,07 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 122.215,35 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 653.586,42 ευρώ, στα οποία αναγράφεται η αιτιολογία «πρόσθετη έκπτωση παραγράφου 4.7. ως μεταξύ μας ιδιωτικού συμφωνητικού.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90. Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.- (Α' 43), ορίζεται ότι:

16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 19/07/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., ..., ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, λόγω μη αναγνώρισης των εκδοθέντων, από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τις εταιρείες '.....' και '.....', πιστωτικών τιμολογίων συνολικού ποσού 2.136.972,07 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 491.503,58 ευρώ, καθόσον έκρινε ότι αυτά εκδόθηκαν για χορηγηθείσες, σε πελάτες της, εκπτώσεις λόγω τζίρου, χωρίς γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνέπεια την προσαύξηση των φορολογητέων εκροών της ίδιας διαχειριστικής περιόδου και συνακόλουθα την απόρριψη του υπ. αριθ. Πρωτ./2013 αιτήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 320.850,00€, φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2013.

Επειδή όπως προκύπτει από τα ανωτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια στις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες '.....' και '.....', βάσει των ειδικών οικονομικών όρων που αναφέρονται στα από 15/09/2011 και από 03/04/2012 ιδιωτικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας αντιστοίχως, τα οποία σε κάθε περίπτωση έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. και δεν αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι επίμαχες εκπτώσεις δεν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των εκπτώσεων λόγω τζίρου, προβάλλεται βάσιμα.

ΔΕΔ 1879/2019 ΑΘΗΝΑ

ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ Φ.Π.Α. ΚΑΘΩΣ ΚΡΙΘΗΚΕ ΟΤΙ ΑΥΤΑ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΛΟΓΩ ΤΖΙΡΟΥ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΕΙΧΕ ΥΠΟΒΛΗΘΕΙ Η ΣΧΕΤΙΚΗ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΆΡΘΡΟ ΠΡΩΤΟ ΤΟΥ Ν 2859/200 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ΑΡΘΡΟ 19 § 5 ΠΕΡ. Α΄ ΤΟΥ Ν 2859/2000 ΠΟΛ. 1212/22.7.96

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθμ./20.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 9.402,70 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 8.819,73 €, ήτοι συνολικό ποσό 18.222,43 €. Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. σαράντα τεσσάρων (44) πιστωτικών τιμολογίων που εξέδωσε η προσφεύγουσα επιχείρηση, καθώς κρίθηκε ότι αυτά αφορούν σε εκπτώσεις λόγω τζίρου για τις οποίες δεν είχε υποβληθεί η σχετική γνωστοποίηση στη Δ.Ο.Υ. τουλάχιστον τέσσερις μήνες πριν την πραγματοποίησή τους.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με το Άρθρο πρώτο του ν. 2859/200 (Κώδικας ΦΠΑ), ορίζεται ότι:.....

Επειδή με το άρθρο 19 § 5 περ. α΄ του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:.....

Επειδή με τις διατάξεις της ΥΠΟΙΚ 1083953/4559/1298/0014/ΠΟΛ. 1212/22.7.96, Νόμοι 2386/96 (ΦΕΚ 43/Α/7-3-1996), 2399/96 (ΦΕΚ 90/Α/27-5-1996), ορίζεται ότι:....

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκομίζει το από 08/07/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό συνεργασίας με την εταιρεία με την επωνυμία «....., ΑΦΜ, και τον διακριτικό τίτλο «.....» (αναφερόμενη στο συμφωνητικό ως η Εταιρεία) από την οποία προκύπτουν τα κάτωθι:

4.1. Οι τιμές πώλησης των προϊόντων, (για τις πωλήσεις που διενεργούνται από την Εταιρεία προς τον Συνεργάτη,) προσδιορίζονται από την Εταιρεία σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα τιμοκατάλογο χονδρικής.

4.2. Οι τιμές πώλησης των προϊόντων, (για τις πωλήσεις που διενεργούνται από τον Συνεργάτη προς τρίτους,) προσδιορίζονται από την Εταιρεία μόνο για τις περιπτώσεις εκείνες που η Εταιρεία έχει συνάψει απευθείας συμφωνία με τον αποδέκτη- αγοραστή. ...

4.5. Οι παροχές που συμφωνούνται να δίνονται από τον Συνεργάτη στα Σ/Μ καθώς και στα μικρότερης κλίμακας καταστήματα θα καλύπτονται εξ' ολοκλήρου από την εταιρεία, μόνο εφόσον η Εταιρεία προηγουμένως θα έχει συγκατατεθεί εγγράφως με τις εν λόγω παροχές, διαφορετικά αυτές θα βαρύνουν τον Συνεργάτη. ...

7.1 Ο Συνεργάτης θα παραλαμβάνει τα προϊόντα στις εγκαταστάσεις του καθ' όλη τη διάρκεια του κάθε μηνός με Τιμολόγιο Πώλησης- Δελτίο Αποστολής και θα πραγματοποιεί περαιτέρω πωλήσεις επ' ονόματί του. ...

9.4 ΕΙΔΙΚΗ ΠΑΡΟΧΗ ...

ε) Μετά την παραλαβή των χρημάτων κατά τα συμφωνηθέντα στην παράγραφο 9.5α του παρόντος από την Εταιρεία, και εφόσον πληρούνται όλοι οι ανωτέρω όροι, θα αποδίδεται στον Συνεργάτη extra

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

παροχή ύψους 1%, επί του συνολικού μηνιαίου Μικτού τζίρου του μήνα που καλύπτει η συγκεκριμένη επιταγή, με Π.Σ. (πιστωτικό σημείωμα). ...

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέγραψε το από 01/03/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό τροποποίησης με την εταιρεία με την επωνυμία, ΑΦΜ, και τον διακριτικό τίτλο «.....», στο οποίο αναφέρεται ότι η από 08/07/2009 σύμβαση συνεργασίας εξακολουθεί να ισχύει.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν προέκυψε από το σύστημα TAXIS κάποια γνωστοποίηση περί εκπτώσεων λόγω τζίρου τουλάχιστον τέσσερις μήνες πριν την πραγματοποίησή τους και ούτε προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα κάτι σχετικό.

Επειδή από το σύνολο του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προκύπτει ότι για τις επίμαχες εκπτώσεις πληρούνται οι προϋποθέσεις έτσι ώστε αυτές να θεωρηθούν χορηγηθείσες από την επιχείρηση «.....», καθώς δεν προσκομίζονται σχετικά παραστατικά, όπως π.χ. συμφωνητικά τα οποία να έχει συνάψει απευθείας η εταιρεία με τον αποδέκτη- αγοραστή, προηγούμενη έγγραφη συγκατάθεση αυτής κ.λπ..

Επειδή, σχετικά με τις χορηγηθείσες εκπτώσεις προς νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, η προσφεύγουσα επιχείρηση αορίστως επικαλείται ότι η σχετικές εκπτώσεις προβλέπονται από τις συμβάσεις προμήθειας που έχει συνάψει με τα εν λόγω πρόσωπα, χωρίς να αναφέρει ή να προσκομίζει συγκεκριμένες νόμιμα κατατεθειμένες συμβάσεις που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα τιμολόγια, και από τις οποίες να προκύπτει το ποσό της έκπτωσης.

Επειδή, συνεπώς, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε στοιχεία, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι οι επίμαχες εκπτώσεις έχουν χορηγηθεί από την επιχείρηση «.....» και όχι από την ίδια και κατ' επέκταση δεν ήταν υπόχρεη υποβολής της σχετικής γνωστοποίησης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/12/2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

ΔΕΔ 2954/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΚΔΟΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΙΤΕ ΔΕΝ ΕΙΧΕ ΑΡΧΙΚΩΣ ΕΚΔΟΘΕΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΙΤΕ ΕΙΧΕ ΕΚΔΟΘΕΙ ΑΛΛΑ Η ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΗ ΑΞΙΑ ΗΤΑΝ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. φορολογικής περιόδου 01/06/2014 έως 31/12/2014 μειώθηκε το αρχικό πιστωτικό ποσό βάσει της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. κατά το ποσό των 583,32 ευρώ. Η ως άνω διαφορά προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου, στα πλαίσια του οποίου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία πώλησης προς την ποσότητα και την αξία, για προϊόντα τα οποία επεστράφησαν από πελάτες της. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την με ημερομηνία θεώρησης 24/4/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. πρωτ./2015 αίτησης επιστροφής ΦΠΑ διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για την περίοδο 01/06/2014 έως και 31/12/2014 για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΚΦΔ. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν,

αρχικώς δειγματοληπτικά σε πιστωτικά τιμολόγια της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι αυτά αφορούσανσε επιστροφές πωληθέντων ειδών από εκείνη χωρίς αναφορά επ' αυτών στην αιτιολογία επιστροφής. Για τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα έγγραφα διακίνησης (δελτία αποστολής, Τ.Π.Υ. μεταφορέα, ίδια μεταφορικά μέσα κτλ) καθώς και καρτέλες επιλεγμένων από τα παραστατικά ειδών ανά πελάτη, προκειμένου να διαπιστωθεί η νομιμότητα της επιστροφής τους.Από τον εν λόγω δειγματοληπτικό έλεγχο πιστωτικών τιμολογίων και των αντιστοίχων Δελτίων Αποστολής, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, **χωρίς να έχει προηγουμένως πωλήσει τα αναγραφόμενα επί των φορολογικών στοιχείων, προϊόντα στα φαρμακεία ή τις φαρμακαποθήκες, δεχόταν από αυτά Δελτία Αποστολής με τα εν λόγω είδη και σκοπό διακίνησης «επιστροφή», εκδίδοντας κατόπιν πιστωτικό τιμολόγιο.** Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή προχώρησε σε έλεγχο μεγαλύτερου δείγματος πιστωτικών τιμολογίων (περίπου 5% των εκδοθέντων στη χρήση), επιλέγοντας μεταξύ αυτών τα μεγαλύτερα σε αξία. Από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση εξέδωσε για διάφορα είδη (φαρμακευτικά και μη) πιστωτικά τιμολόγια επιστροφής, χωρίς να υφίσταται ή να προκύπτει αρχική πώληση αυτών. Επίσης στην πλειοψηφία των περιπτώσεων διασταύρωσης επιστροφής τόσο μη κατάλληλων προς χρήση ειδών (ληγμένα) όσο και κατάλληλων τα τιμολόγια πώλησης με τα οποία συσχετίζονταν ηεπιστροφή ήταν σε παλαιότερα έτη 2009,2010,2011, 2012 και οι τιμές διαφορετικές από τις σχετιζόμενες.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 13 του άρθρου 6 της υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση 2014:

«Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, **εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου**, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α.. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.»

(Σ.Σ. στην όμοιου περιεχομένου απόφαση 2956/2019 η οποία όμως αφορά στο φορολογικό έτος 2015 κατά το οποίο αντί του Ν. 4093/2012, ίσχυε ο Ν. 4308/2014 το ως άνω αιτιολογικό είχε ως εξής:

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα με την παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.) συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών».

*Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1003/31-12-14άρθρο 8 παρ. 8.6.1 «Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. **επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου.***

Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα με την εγκύκλιο πολ.1052/4.4.2017 Α. Προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου παρ. 5 και 6 «5 . Η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν απαγορεύεται από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 για αρχικά τιμολόγια που έχουν εκδοθεί πριν την 1.1.2015 ανεξαρτήτως της χρήσης που είχαν αυτά εκδοθεί, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

6. Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, οι οποίοι θα πρέπει να ενεργούν με την ιδιότητα που είχαν κατά την έκδοση του αρχικού στοιχείου. Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατή η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μετά την ημερομηνία παύσης εργασιών του λήπτη του αρχικού τιμολογίου.» Σε κάθε περίπτωση λοιπόν, πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από την επιχείρηση για εμπορεύσιμα αγαθά που παραλαμβάνει από τρίτους –πελάτες, τα οποία τα έχει αρχικά πουλήσει.)

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. Δ15Β 1185461 ΕΞ 3.12.2013 έγγραφο της 15^{ης} Διεύθυνσης του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:.....

2. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται αποκλειστικά και μόνο από τον εκδότη του τιμολογίου, δηλαδή από τον εκδότη του στοιχείου που αναφέρεται στην αρχική συναλλαγή, εφόσον συντρέχουν λόγοι που επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο του στοιχείου αυτού, όπως μεταξύ άλλων, επί παροχής έκπτωσης σε είσπραξη αποζημίωσης ή και ολικού αντιλογισμού της εν λόγω συναλλαγής, επί ανυπαρξίας αυτής.

Επειδή σύμφωνα με την αριθ. 88773/27-12-2010 διευκρινιστική εγκύκλιο του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων για την επιστροφή ληξιπρόθεσμων και ληγμένων φαρμακευτικών προϊόντων ορίζεται ότι: «Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 19 του Ν. 3204/2003 είναι υποχρεωτική με πρωτοβουλία του Κατόχου Άδειας Κυκλοφορίας η απόσυρση από τα φαρμακεία όλων ανεξαιρέτως των φαρμακευτικών προϊόντων που φέρουν ημερομηνία λήξεως και έχουν λήξει ή λήγουν εντός του τρέχοντος εξαμήνου κάθε έτους.

Προκειμένου η υλοποίηση του ως άνω μέτρου να βρίσκεται σε συμφωνία με τον τρόπο λειτουργίας της κάθε εμπλεκόμενης επιχείρησης σε όλη την έκταση της εφοδιαστικής αλυσίδας, το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας / Διανομέα ακολουθεί υποχρεωτικά την αντίθετη φορά της διακίνησης του προϊόντος, μέσω των αυτών προσώπων (φυσικών ή νομικών) ώστε να διασφαλίζεται πλήρως η γνησιότητα του προς επιστροφή προϊόντος και να αποφεύγονται καταστρατηγήσεις δι' «επιστροφής» προς άλλα των υπόχρεων προς απόσυρση προσώπων.

Συνεπώς, το πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται από τον ΚΑΚ / Διανομέα απευθύνεται είτε προς το φαρμακείο είτε προς τη φαρμακαποθήκη, ανάλογα με την οδό διακίνησης που ακολουθήθηκε.»

Επειδή από τον συνδυασμό των προαναφερθεισών διατάξεων, τόσο της φορολογικής όσο και της νομοθεσίας περί διακίνησης φαρμάκων, καθίσταται σαφές, αφενός, ότι πιστωτικά τιμολόγια εκδίδονται αποκλειστικά από τον εκδότη των αρχικών τιμολογίων και αφετέρου ως προς τις επιστροφές φαρμακευτικών προϊόντων είναι υποχρεωτική η διακίνησή τους προς την αντίθετη φορά της αρχικής διακίνησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι σύμφωνα με την φαρμακευτική νομοθεσία ο φαρμακοποιός απαγορεύεται να εκδίδει τιμολόγια πώλησης, σε περίπτωση επιστροφής ειδών από αυτόν τα οποία δεν είχαν αρχικά αγοραστεί από την εκάστοτε φαρμακαποθήκη. Ωστόσο, όπως επισημαίνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις υποβληθείσες απόψεις επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα όφειλε να εκδώσει Τιμολόγιο Αγοράς χωρίς ΦΠΑ και όχι Πιστωτικό Τιμολόγιο Πώλησης με ΦΠΑ. Σημειώνεται δε από την φορολογική αρχή, ότι το γεγονός αυτό, τελούσε σε γνώση της προσφεύγουσας καθόσον κατά το παρελθόν έχουν βεβαιωθεί αντίστοιχες φορολογικές

παραβάσεις (έτη 2007-2008-2009-2010-2011) τόσο για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείου πώλησης όσο και για μη έκδοση τιμολογίου αγοράς.

Επειδή η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τα είδη, που επεστράφησαν από πελάτες της, για οποία όμως δεν διαπιστώθηκε η προηγούμενη πώλησή τους από την προσφεύγουσα, είχε ως αποτέλεσμα να μειώνονται οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας εταιρείας και ο ΦΠΑ των εκροών και να αυξάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ή το ποσό το οποίο αιτείτο για επιστροφή. **Συνεπώς ορθά εκδόθηκε από την φορολογική αρχή η υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές, ο ΦΠΑ των εκροών και μειώθηκε αντίστοιχα το πιστωτικό υπόλοιπο .**

ΔΕΔ 1314/2018 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΕΠΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ ΑΓΑΘΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./28.12.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση 13.319,09€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 - 31/12/2011, κύριος φόρος 17.593,22€ και πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 21.111,86€, ήτοι συνολικό ποσό 38.705,08€, λόγω α) β) ανακριβούς μεταφοράς δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις αναφορικά με τις φορολογητέες εκροές και γ).....

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, η επιστροφή αγαθού θεωρείται η αναστροφή της πώλησης αυτού η οποία πρέπει να πληροί τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά, όπως της ύπαρξης πραγματικού ελαττώματος ή της έλλειψης συμφωνημένης ιδιότητας (ΑΚ 540). Οι θεωρούμενες ως επιστροφές, λόγω μη ύπαρξης των χαρακτηριστικών αυτών, εμπίπτουν στην έννοια της πώλησης αγαθού μεταξύ επιτηδευματιών. Ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, η έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για επιστροφές αγαθών,

Κρίνεται ως θέμα πραγματικό και εξετάζεται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, τα οποία αξιολογούν τα πραγματικά περιστατικά (πρωτ. 1003095/33/0015/13.03.2006 έγγραφο της Διεύθυνσης Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 5 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) [...] β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών[...]».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση

γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που

πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. [...] 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, [...]».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, για την πώληση πέντε μηχανημάτων προς την Α.Ε., εξέδωσε το υπ' αριθ. **550/19.12.2008** Τ.Π. - Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 91.000,00€ πλέον ΦΠΑ 19% 17.290,00€. Εν συνεχεία, η **αντισυμβαλλόμενη εταιρεία επέστρεψε στην προσφεύγουσα** μηχανήματα όμοιας περιγραφής με το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. - Δ.Α. και εξέδωσε, ελλιπώς, το υπ' αριθ. **11/04.01.2011 Δελτίο Αποστολής**, στο οποίο δεν αναγράφεται η ώρα

παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου και ο σκοπός της διακίνησης. Κατόπιν, **η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αριθ. 8/04.01.2011 Πιστωτικό Τιμολόγιο προς την Α.Ε., που περιλαμβάνει μηχανήματα όμοιας περιγραφής και αξίας με το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. - Δ.Α., συνολικής καθαρής αξίας 91.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 20.930,00€, στο οποίο δεν αναγράφεται ο αριθμός του τιμολογίου με το οποίο πραγματοποιήθηκε η αρχική συναλλαγή (πώληση) και ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατή η αντιστοίχιση με το υπ' αριθ. 550/19.12.2008 Τ.Π. - Δ.Α. διότι αφενός η φερόμενη επιστροφή των μηχανημάτων δεν πραγματοποιήθηκε σε άμεσο χρόνο αλλά μετά την παρέλευση δύο και πλέον ετών, αφετέρου ουδέν στοιχείο προσκόμισε προς τεκμηρίωση του λόγου της παραλαβής, με το υπ' αριθ. 11/04.01.2011 Δελτίο Αποστολής, εκδόσεως της Α.Ε., μηχανημάτων, για την οποία παραλαβή δεν αποκλείεται το ενδεχόμενο να εμπίπτει στην έννοια της πώλησης αυτών.** Στο ενδεχόμενο αυτό συντείνει και η καταχώριση των εν λόγω μηχανημάτων σε λογαριασμούς παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ. και όχι σε λογαριασμούς εμπορευμάτων, όπως άλλωστε θα ήταν και η ορθή λογιστική αντιμετώπιση της επιστροφής των μηχανημάτων ως εμπορεύματα, σύμφωνα με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης, για τη διαμόρφωση του κόστους πωληθέντων και τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. **Συνεπώς, το υπ' αριθ. 8/04.01.2011 Πιστωτικό Τιμολόγιο, καθαρής αξίας 91.000,00€ πλέον ΦΠΑ 23% 20.930,00€, δεν δύναται να αποτελέσει μειωτικό στοιχείο των ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών της υπό κρίση διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011.**

REBATE

ΔΕΔ 2932/2019 ΑΘΗΝΑ

REBATE - ΕΚΠΤΩΣΗ ΦΠΑ ΑΡΘΡΟ 35 ΤΟΥ Ν.3918/2011 & ΑΡΘΡΟ 36 ΠΑΡ.1 ΤΟΥ Ν.4025/2011 ΑΡΘΡΟ 87 ΤΟΥ Ν.4472/2017 ΠΟΛ. 1078/2012

ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ

Με την πάροδο άπρακτου τριμήνου τεκμαίρεται ότι απορρίφθηκε η αρ./31.1.19 δήλωσης επιφύλαξης της ως άνω εταιρείας επί της αρ./30.1.19 περιοδικής δήλωσης φόρου προστιθέμενης αξίας του μηνός Δεκεμβρίου 2018. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 30.1.19 την περιοδική δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου 2018 με την ένδειξη «Με επιφύλαξη». Εν συνεχεία υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, τη σχετική δήλωση επιφύλαξης σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν.4174/2013 με αριθμ.πρωτ./31.1.19 ισχυριζόμενη ότι το ποσό της τριμηνιαίας επιστροφής rebate ύψους 2.774.856,15 € (που αντιστοιχεί στο καταλογισθέν ποσό γ' τριμήνου 2018) **θα πρέπει να θεωρηθεί ως έκπτωση η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία σύμφωνα με το άρθρο 19§5α του ν. 2859/2000**, και το καθαρό ποσό αυτού (κατόπιν εσωτερικής υφαίρεσης του αναλογούντος ΦΠΑ) ύψους -2.617,788,82 € να μην υπαχθεί στον κωδικό 349 αλλά να συμπεριληφθεί μειωτικά στον κωδικό 302 και αντιστοίχως ο αναλογών στο ποσό αυτό ΦΠΑ ποσοστού 6% και ύψους -157.067,33 € να συμπεριληφθεί στον κωδικό 332.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ζήτησε από την προσφεύγουσα εταιρεία την απόδοση ποσών rebate του άρθρου 35 του ν.3918/2011, με τα παρακάτω έγγραφα:

α)Με το υπ' αριθ. πρωτ./19.11.18 έγγραφό του ζητήθηκε να αποδώσει η προσφεύγουσα εταιρεία το οφειλόμενο ποσό rebate Γ' τριμήνου 2018 ανερχόμενο συνολικά σε 7.060,42 €. Το εν λόγω ποσό προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων για τα οποία η ίδια αποτελεί τον Κάτοχο Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) και αφορά ειδικότερα φάρμακα, που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

β)Με το υπ' αριθ. πρωτ./19.11.18 έγγραφό του ζητήθηκε να αποδώσει το οφειλόμενο ποσό rebate Γ' τριμήνου 2018 ανερχόμενο σε 2.767.795,73 €. Το εν λόγω ποσό προκύπτει από πωλήσεις φαρμάκων για τα οποία Κάτοχος Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) είναι η, και αφορά φάρμακα που χορηγήθηκαν από Ιδιωτικά Φαρμακεία και Φαρμακεία Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Επειδή από την Φορολογική Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1078/2012 έχει γίνει δεκτό ότι το ποσό rebate συνιστά εισφορά των φαρμακευτικών επιχειρήσεων υπέρ των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, βαρύνει ως παραγωγική δαπάνη τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου καταβάλλεται και **συνεπώς είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ**. Περαιτέρω και με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 τα ποσά rebate που αποδίδονται στον ΕΟΠΥΥ μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου καταβλήθηκαν.

Επειδή, με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4052/2012 αντικαταστάθηκε το άρθρο 35 παρ. 1 του ν. 3918/2011 και επεβλήθη στις φαρμακευτικές επιχειρήσεις, κατόχους των αδειών κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) των φαρμακευτικών ιδιοσκευασμάτων, προκειμένου για κάθε συνταγογραφούμενο από ιατρό φαρμακευτικό ιδιοσκεύασμα, το τίμημα του οποίου καλύπτεται από τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και τον Οίκο Ναύτου, η υποχρέωση αφ' ενός «επιστροφής» στους εν λόγω φορείς ποσού ανερχομένου σε ποσοστό (9%) επί της τιμής

παραγωγού ή εισαγωγέως και αφ' ετέρου «πρόσθετης επιστροφής», ήτοι ποσού κλιμακούμενου αναλόγως του όγκου πωλήσεων εκάστου φαρμάκου σε ορισμένη χρονική περίοδο.

Τα εν λόγω μέτρα (rebate), με τα οποία επιδιώκεται, κατά τα προκύπτοντα από τις προπαρασκευαστικές εργασίες του ανωτέρω νόμου, **η μείωση της δημόσιας φαρμακευτικής δαπάνης, συνίστανται σε περιορισμό χρηματικών απαιτήσεων που απορρέουν από εξωνοσοκομειακές πωλήσεις φαρμάκων προς χρήση των ασφαλισμένων των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.)** με (ολική ή μερική, κατά περίπτωση) κάλυψη της δαπάνης από τους Φ.Κ.Α. και όχι σε επιβολή φόρου ή κοινωνικής εισφοράς ως πόρου των Φ.Κ.Α. (σκέψη 5-ΣτΕ 3447,3448,3449,3450/2015,1282/2017).

Επειδή, επιπλέον με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4052/2012 και της Κ.Υ.Α. Φ.42000/8809/1081/4.5.2012, δεν επεβλήθη ανταποδοτικό τέλος, φόρος ή κοινωνική εισφορά ως πόρος των φορέων κοινωνικής ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) ούτε επεβλήθη περιορισμός, γενικώς, των απαιτήσεων από τις πωλήσεις των φαρμάκων. Με τις διατάξεις αυτές θεσπίσθηκε υποχρέωση «επιστροφής» και «πρόσθετης κλιμακούμενης επιστροφής» ως περιορισμός των χρηματικών απαιτήσεων των κατόχων αδειών κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων κατά των Φ.Κ.Α. από τις εξωνοσοκομειακές πωλήσεις φαρμάκων (συνταγογραφούμενων ιδιοσκευασμάτων) προς χρήση των ασφαλισμένων των Φ.Κ.Α., των οποίων (πωλήσεων) τη δαπάνη καλύπτουν ολικώς ή μερικώς οι Φ.Κ.Α. (σκ.10-ΣτΕ 1282/2017).

Επειδή, για την εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος, ιδίως δε για την αντιμετώπιση οξείας δημοσιονομικής κρίσεως, ο περιορισμός της δημόσιας δαπάνης, με αντίστοιχο περιορισμό χρηματικών απαιτήσεων που απορρέουν από τις εξωνοσοκομειακές πωλήσεις φαρμάκων με κάλυψη της δαπάνης (ολική ή μερική) από τους Φ.Κ.Α., είναι επιτρεπτός κατά το Σύνταγμα, εάν κατά την κρίση του νομοθέτη, που υπόκειται στον οριακό έλεγχο συνταγματικότητας του Συμβουλίου της Επικρατείας, αποτελεί πρόσφορο και αναγκαίο μέτρο, μη απαιτούμενης και προηγούμενης ειδικής μελέτης για την θέσπισή του. (σκ.10-ΣτΕ 1282/2017).

Περαιτέρω, τα εν λόγω μέτρα «επιστροφής» και «πρόσθετης κλιμακούμενης επιστροφής» συμβάλλουν στην βελτίωση των οικονομικών των φορέων κοινωνικής ασφάλισης και εντεύθεν στην διατήρηση του αντίστοιχου –σημαντικού– κύκλου εργασιών των δραστηριοποιούμενων στον χώρο αυτόν επιχειρήσεων, χωρίς να επιβαρύνουν τις λοιπές επιχειρηματικές δραστηριότητές τους στην αγορά του φαρμάκου, ενώ, κατά τα ρητώς προβλεπόμενα στο ως άνω άρθρο 22 του ν. 4052/2012, **το ποσό της «επιστροφής» εκπίπτει, ως παραγωγική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε' ν. 2238/1994, Α' 151).**(σκ.10-ΣτΕ 1282/2017).

Επειδή με την αρ. 1035/2019 Απόφαση της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 235 Β 5.2.19) με την οποία τροποποιήθηκε η ΠΟΛ. 1115/2016 προβλέπεται ότι πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τους Κατόχους Άδειας Κυκλοφορίας και για τις επιστροφές-εκπτώσεις από τους Κατόχους Άδειας Κυκλοφορίας προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35§3 του ν. 3918/11 (rebate). Όμως, η εν λόγω απόφαση δεν ήταν σε ισχύ κατά την υπό κρίση χρονική περίοδο.

Επειδή από την ως άνω νομολογία του ΣτΕ κρίθηκε ότι το rebate είναι περιορισμός των χρηματικών απαιτήσεων των φαρμακευτικών εταιρειών, Κατόχων Άδειας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων και δεν αποτελεί φόρο ή κοινωνική εισφορά ενώ ως αντίκρουσμα του κόστους που συνεπάγεται για τις φαρμακευτικές εταιρείες, θεωρείται βάσει των κείμενων διατάξεων παραγωγική δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 χωρίς ωστόσο να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α. (σχετ. και η ΠΟΛ.1078/2012).

Επειδή η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα C-462/2016 απόφαση του Δ.Ε.Ε., αναφέρεται σε έκπτωση που παρέχεται βάσει εθνικού νόμου από φαρμακευτική επιχείρηση σε ιδιωτικό ασφαλιστικό ταμείο και αφορά σε παραδόσεις φαρμακευτικών προϊόντων μέσω χονδρεμπόρων σε φαρμακεία τα οποία πραγματοποιούν τις εν λόγω παραδόσεις σε ασφαλισμένους σε ιδιωτικά ταμεία ασφάλισης υγείας το οποίο επιστρέφει στους ασφαλισμένους του την τιμή της αγοράς των φαρμακευτικών προϊόντων. Ωστόσο η υπό κρίση περίπτωση αφορά σε περιορισμό της χρηματικής απαίτησης από τον Ασφαλιστικό φορέα του Δημοσίου, ο οποίος καλύπτει απευθείας τη φαρμακευτική δαπάνη.

Αποφασίζουμε

Τη απόρριψη

Ομοίου περιεχομένου μεταξύ άλλων και οι αποφάσεις 2391 – 2394/2019 ΑΘΗΝΑ

ΔΕΔ 2094/2019 ΑΘΗΝΑ

ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ & ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 § 1 περ.α΄ & § 2 περ.α΄ Ν.4174/13 ΠΕΡΙΟΔΟΥ 2017 - ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο στην προσφεύγουσα για την φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 κατά το ποσό των 2.246,67 €,

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή (Άρθρο 30 Ν.2859/00 (Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου), Άρθρο 32 Ν.2859/00 (Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου), Άρθρο 33 § 4 του ιδίου Νόμου (διακανονισμός εκπτώσεων), Άρθρο 34 του ιδίου Νόμου (Επιστροφή του φόρου),

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 5 § 5,7 & 10 Ν.4308/14 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος).....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 8 Ν.4308/14 (Τιμολόγιο πώλησης) ορίζονται τα εξής:.....

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 10 Ν.4308/13 (Απλοποιημένο τιμολόγιο)

1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται. δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του. ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1003/31.12.14 παράγραφοι 9 (περιεχόμενο τιμολογίου) και 10 ορίζονται τα παρακάτω:.....

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. **Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.** Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας-επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.:

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε, καταχώρησε και επομένως εξέπεσε του φόρου τετρακόσιες πενήντα δύο αποδείξεις (452) λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν με χρήση Φ.Η.Μ χωρίς τα στοιχεία του αποδέκτη και την ακριβή περιγραφή του εμπορεύματος ήτοι ποσοστό 89,33% των δικαιολογητικών και πενήντα τέσσερα (54) τιμολόγια πώλησης, ήτοι ποσοστό 10,67% των δικαιολογητικών **Τα ποσοστά αυτά καταδεικνύουν την εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης** που υποκαθιστούν τη λήψη τιμολογίων και αντιβαίνει στο Νόμο 4308/2014 και τον Κώδικα Φ.Π.Α., εντός του νομικού πλαισίου των οποίων οφείλει να δρα κάθε επιχειρηματική οντότητα.

Επειδή καμία από αυτές τις αποδείξεις που εκδόθηκαν με την χρήση Φ.Η.Μ δεν αναφέρει, επακριβώς, την περιγραφή του συναλλασσομένου αγαθού (με τις περιγραφές «ανταλλακτικά», «γεωργικά εφόδια», «υδραυλικά», «λιπάσματα», «φάρμακα» κ.λπ., δεν καθορίζεται το αγορασθέν εμπόρευμα, ώστε να αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση του από την προσφεύγουσα επιχείρηση που το λαμβάνει.

Επειδή καμία από αυτές τις αποδείξεις που εκδόθηκαν με την χρήση Φ.Η.Μ δεν αναφέρει τα στοιχεία του αποδέκτη (Α.Φ.Μ., ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κ.λπ.) ή του οχήματος (π.χ. για αποδείξεις πετρελαίου), παρά μόνον πολλές αποδείξεις λιανικής έχουν ως περιγραφή τις λέξεις «εμπόρευμα» / «διάφορα» / «ζωοτροφές» / «σπόροι» κ.ά. - άσχετα με την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Πολλές αποδείξεις Φ.Η.Μ. εξεδόθησαν την ίδια χρονική στιγμή από την ίδια ταμειακή μηχανή, συχνά με ποσό σχεδόν €100 έκαστη, αντί να εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης με το συνολικό ποσό αθροιστικά, την λεπτομερή περιγραφή των εμπορευμάτων, τα ακριβή στοιχεία του αποδέκτη, για παράδειγμα, στις 04/01/2017 εξεδόθησαν πέντε (5) αποδείξεις λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 483,00 € από τον ίδιο προμηθευτή με περιγραφή «λιπάσματα».

Επειδή από την επιτόπια αυτοψία της Φορολογούσας Αρχής προέκυψε ότι δεν υπήρχαν αποθήκες ή λοιπά κτίσματα, εξοπλισμός, γεωργικά μηχανήματα ή άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της προσφεύγουσας, στα οποία να δηλώνεται αυτή ως κάτοχος ή μισθώτρια, που να δικαιολογούνται σχετικά έξοδα. Άρα, η επιστροφή Φ.Π.Α. από σχετικές με αυτά δαπάνες, την οποία αιτείται η προσφεύγουσα στην ένσταση της, δεν δύναται να είναι απαιτητή. Ενδεικτικά, στην απαίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και αγορά ειδών υγιεινής αξίας €626,01 και ειδικότερα είδος μπανιέρας τύπου τζακούζι, το οποίο δεν καταγράφηκε στην αυτοψία που πραγματοποίησε η Φορολογούσα Αρχή στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας.

Επομένως ο λόγος απόρριψης επιστροφής του Φ.Π.Α. είναι η μη ύπαρξη του παγίου στην επαγγελματική εγκατάσταση.

Επειδή, για αντικείμενα αδήλωτα στις αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες δεν μπορεί αυτός ο Φ.Π.Α. να εκπεσθεί. Επειδή από την επιτόπια αυτοψία της Φορολογούσας Αρχής διαπιστώθηκε η ύπαρξη μικρής αποθήκης σε αγροτικό ακίνητο στη θέση «.....» κατασκευασμένη από τούβλα στο οποίο έχουν εγκατασταθεί πόρτες λαμαρίνας εμφανώς καινούργιες με αποθηκευμένη ξυλεία, που κατά δήλωση του παρόντα στην αυτοψία, συζύγου της προσφεύγουσας, θα χρησιμοποιηθεί για ενίσχυση/βελτίωση της υφιστάμενης κατασκευής

Επειδή το εν λόγω αγροτεμάχιο και κατά συνέπεια και οι κατασκευές επί αυτού δεν είναι ιδιόκτητα. Από τα ηλεκτρονικά μισθωτήρια και συγκεκριμένα από το με α/α/2016 εκμισθώθηκε στη θέση «.....» αποκλειστικά και μόνο ως αγροτική έκταση με ελαιόφυτα 39,5 στρεμμάτων.

Επειδή για τις προσθήκες - βελτιώσεις επί του ευρισκόμενου στο αγροτεμάχιο αποθήκη δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης (και επιστροφής) του ΦΠΑ καθώς η προσφεύγουσα δεν διαθέτει κυριότητα ούτε έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση. Ο ισχυρισμός της

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

ελεγχόμενης ότι δικαιούται έκπτωσης του ΦΠΑ των αγορών και δαπανών επί του κτίσματος ως διαρκή και αποκλειστική εκμετάλλευση και των γεωργικών μηχανών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ανακεφαλαιωτικά το σύνολο των μη εκπιπτόμενων εισροών για την ελεγχόμενη χρήση ανέρχεται σε ποσό ύψους 13.070,52 € και ο μη εκπιπτόμενος φόρος εισροών σε ποσό ύψους 3.136,93 €

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος.

ΔΕΔ 2899/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 135,50 ευρώ.

-Με την υπ' αριθ./09-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία φόρος ποσού 11.572,67 πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 ποσού 5.029,60 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 16.602,27 ευρώ.

Σε συνέχεια της λογιστικής διαφοράς που διαπιστώθηκε στον έλεγχο του εισοδήματος με την ένδειξη (1α) ύψους 42.683,84 Ευρώ που αφορά αμοιβές τρίτων και ειδικότερα της εταιρείας ο έλεγχος απέρριψε και το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Πέραν των όσων αναφέρονται στους προβαλλόμενους λόγους ως προς το εισόδημα η προσφεύγουσα εταιρεία, επικαλείται και την ΠΟΛ 1003/2011, σύμφωνα με την οποία χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου είναι ο χρόνος διαπίστωσης του ελαττώματος ακόμα και σε μεταγενέστερη χρήση και με βάση το χρονικό σημείο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου καθορίζεται και το εφαρμοστέο νομικό καθεστώς.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή στο άρθρο 30 παρ.1 του ν.2859/2000 ορίζεται:

«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.».

Επειδή εν προκειμένω ως αιτιολογήθηκε ανωτέρω στις λογιστικές διαφορές στην φορολογία εισοδήματος και συγκεκριμένα στην υπ' αριθμ.1 λογιστική διαφορά η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε από τον φόρο των εκροών της κατά τη χρήση του 2015, τον αναλογούντα ΦΠΑ 9.817,28€ εισροών (παροχής υπηρεσιών) καθαρής αξίας 42.683,84€ που δεν πραγματοποιήθηκαν, και κατ' επέκταση δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο εκροών της χρήσης του 2015, τον αναλογούντα ΦΠΑ 9.817,28€ που αντιστοιχεί σε εισροές καθαρής αξίας 42.683,84€, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000). Οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας βασιζόμενοι στην ΠΟΛ1003/2011 απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς εν προκειμένω δεν υφίσταται όμοια περίπτωση διότι η υπηρεσία η οποία τιμολογήθηκε δεν παραδόθηκε και σε κάθε περίπτωση η εν λόγω αθέτηση της σύμβασης, διαπιστώθηκε εντός της υπό κρίση χρήσης και όχι μεταγενέστερα.

ΔΕΔ 2373/2019 ΑΘΗΝΑ

ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΗ Η ΕΚΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΕΡΙ ΜΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗΣ ΟΤΙ ΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΑΙΤΗΘΗΚΑΝ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ Φ.Π.Α. ΑΦΟΡΟΥΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΔΕΝ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΑΣΚΗΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αρ/25-02-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο ΦΠΑ ποσού 1.415,72 ευρώ των δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών της εν λόγω χρήσης.

Με την υπ' αρ/25-02-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο ΦΠΑ ποσού 1.558,31 ευρώ των δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών της εν λόγω χρήσης.

Με την υπ' αρ/25-02-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο ΦΠΑ ποσού 988,13 ευρώ των δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών της εν λόγω χρήσης

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει των με αριθμό/01-02-2018 και/27-08-2018 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας, συνεπεία των με αριθμό πρωτ. και/24-10-2017 αιτήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή των πιστωτικών υπολοίπων Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2014 έως 2016, συνολικού ποσού 1.415,72 ευρώ για το έτος 2014, 1.558,32 ευρώ για το έτος 2015 και 988,13 ευρώ για το έτος 2016. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των φορολογητέων εισροών για τις οποίες η προσφεύγουσα αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ, δεν αφορούν δαπάνες οι οποίες πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης και ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται επιστροφής του ποσού των πιστωτικών υπολοίπων των φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016. Ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προκειμένου να προσδιοριστεί εκ νέου ο ΦΠΑ των εν λόγω ετών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:.....

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 του Ν.2859/2000.....

Επειδή, η απόρριψη της έκπτωσης του φόρου των δαπανών των χρήσεων 2004 έως 2016 στο σύνολό τους, από τον φορολογική αρχή αιτιολογήθηκε ως εξής:

«.....Από τον έλεγχο των φορολογητέων εισροών διαπιστώθηκε ότι στο σύνολο τους αφορούν δαπάνες -ΔΕΗ - ΟΤΕ - ΕΥΔΑΠ,-καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν μεταφορικά μέσα στο όνομα της ελεγχόμενης επιχείρησης, -τροφίμων και ποτών -φυτών και ειδών κήπου -ειδών οικιακής χρήσεως και λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης. Κατόπιν αυτών δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση τα παρακάτω ποσά Φ.Π.Α. δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών ανά χρήση : ευρώ 1.415,72 : ευρώ 1.558,31 2016: ευρώ 988,13».

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την κρίση της φορολογικής αρχής περί απόρριψης των δαπανών που πραγματοποίησε το γραφείο στις χρήσεις 2014 έως 2016 και την μη αναγνώριση αυτών για έκπτωση από το φόρο. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι: «.....επειδή δεν προσδιορίζει επακριβώς για ποιο λόγο κρίνει τις δηλώσεις μας (περί επιστροφής ΦΠΑ) ανακριβείς επειδή η έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ περιέχει ανακρίβειες και σε κάθε περίπτωση δεν συνιστά βάση επί της οποίας μπορεί να εδράζεται η απόφαση της καθής να μην αναγνωρίσει για έκπτωση κανένα από τα αιτούμενα ποσά..... η απόρριψη της επιστροφής ΦΠΑ, όπως αυτή περιγράφεται ανωτέρω στη σελ. 13 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου, η οποία αφορά στην ίδια την άσκηση της δραστηριότητας μας, καθώς θέτει ζήτημα εφαρμογής του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, περιλαμβάνεται δε στο με αριθμό πρωτοκόλλου/11-02-2019 δελτίο πληροφοριών στη Γενική Δ/νση Ιδιωτικών Επενδύσεων του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης (το οποίο δεν μας έχει κοινοποιηθεί αν και περιλαμβάνεται στον κατάλογο των συνημμένων εγγράφων της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου..... η δήθεν μη εφαρμογή του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, την οποία επικαλείται η Έκθεση Μερικού Ελέγχου, δεν αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα αλλά αυθαίρετα μόνο στην επισκόπηση των δαπανών μας στο πλαίσιο ελέγχου περί επιστροφής ΦΠΑ. Ειδικά, δεν εξετάστηκαν στο πλαίσιο του Μερικού Ελέγχου (άλλως δεν προκύπτει ότι εξετάστηκαν) τα 18 ναυλοσύμφωνα τα οποία προσκομίσαμε στην ΔΟΥ Πλοίων την 30/7/2018, κατόπιν αιτήματος του Μερικού Ελέγχου προς απόδειξη της ναυλομεσιτικής μας δραστηριότητας.».

Επειδή, οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βάσιμα προβάλλονται διότι στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, η κρίση του ελέγχου, περί του ότι οι δαπάνες, στο σύνολό τους χωρίς αναλυτική παράθεση για κάθε μία εξ' αυτών, διενεργήθηκαν εκτός του σκοπού της δραστηριότητας, **είναι αναιτιολόγητη**, καθόσον μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται δαπάνες όπως ΔΕΗ-ΟΤΕ-ΕΥΔΑΠ οι οποίες είναι λειτουργικές δαπάνες και δεν ανήκουν στην κατηγορία των δαπανών που ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν προσδιορίζει το ποσό κάθε είδους δαπάνης όπως έχουν ταξινομηθεί στη σελ. 12 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση για τις δαπάνες ΔΕΗ-ΟΤΕ-ΕΥΔΑΠ που αφορούν την έδρα του γραφείου παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν ενώ για τις δαπάνες καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων και τροφίμων και ποτών, καθόσον ανήκουν στην κατηγορία των δαπανών που ορίζονται στην παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 δεν δύναται να εκπέσουν το φόρο. Αναφορικά με τις δαπάνες φυτών ειδών κήπου, ειδών οικιακής χρήσης και λοιπές δαπάνες είναι ζήτημα πραγματικό προκειμένου ο έλεγχος να αποδείξει ότι αυτές αφορούσαν την εγκατάσταση του γραφείου.

Επειδή, 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).

Επειδή, 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).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση δεν έχει αποδειχθεί ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί κάποιες από τις προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν.2859/2000, ώστε να μην μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ούτε ότι πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 ώστε να μην έχει δικαίωμα επιστροφής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 από τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνοδεύει υποχρεωτικώς την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου, πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα και τα στοιχεία, που έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση, και να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που θεμελιώνουν την έκδοση της ανωτέρω πράξης.

Επειδή, εν προκειμένω οι προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., εκδόθηκαν κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και πρέπει για το λόγο αυτό, να ακυρωθούν.

ΔΕΔ 2373/2019 ΑΘΗΝΑ

Αίτημα επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ από διενεργηθείσες κοινές δαπάνες: άρθ. 30, 32 Ν 2859/2000

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με τις υπ' αριθ. :

α)/2019 (α/α ελεγχ./2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, μηδενίστηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου ύψους 893,95 €.

β) α/α ελεγχ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, μηδενίστηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου ύψους 376,80 €.

γ)/2019 (α/α ελεγχ./2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, μηδενίστηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου ύψους 1.221,61 €.

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 15/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., ..., επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε συνέπεια των υποβληθέντων, από την προσφεύγουσα εταιρεία, με αριθ. πρωτ./2017 και/2017 αιτήσεων, απορρίφθηκαν τα αιτήματά της περί επιστροφής Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2014 και 2016 αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δικαιούται τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά ύψους € 893,95 και € 1.221,61, φορολογικών ετών 2014 και 2016 αντίστοιχα (το Π.Υ. χρήσης 2015 ποσού € 376,80 μεταφέρθηκε προς έκπτωση στη χρήση 2016), καθόσον δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο αναλογών Φ.Π.Α. δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:.....

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:.....

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 και 2 του ν 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις", ορίζονται τα ακόλουθα:

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.

Επειδή στην από 15/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ., ..., αναγράφονται τα ακόλουθα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

«1. Από δειγματοληπτικό έλεγχο των ληφθέντων παραστατικών με τις εγγραφές στα βιβλία, δεν προέκυψαν διαφορές.

2. Από την αντιπαραβολή των δεδομένων των βιβλίων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ έχουμε τα εξής για τις ελεγχόμενες χρήσεις:

-χρήση 2014: από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτει ποσό ΦΠΑ εισροών € 4.192,58 έχει δε μεταφερθεί στις δηλώσεις ποσό ΦΠΑ εισροών € 893,95

-χρήση 2015: από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτει ποσό ΦΠΑ εισροών € 3.744,04 έχει δε μεταφερθεί στις δηλώσεις ποσό ΦΠΑ εισροών € 376,80

-χρήση 2016: από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτει ποσό ΦΠΑ εισροών € 908,96 έχει δε μεταφερθεί στις δηλώσεις ποσό ΦΠΑ εισροών € 403,00

3. Από τον έλεγχο των βιβλίων δεν διαπιστώθηκε η καταβολή μισθών σε υπαλλήλους

4. Από τον έλεγχο των πραγματοποιηθέντων δαπανών διαπιστώθηκε ότι στο σύνολό τους αφορούν δαπάνες:

-ΔΕΗ - ΟΤΕ - ΕΥΔΑΠ,

-καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν μεταφορικά μέσα στο όνομα της ελεγχόμενης επιχείρησης,

-τροφίμων και ποτών: όπως κύβοι knor, μανιτάρια, καρότα, rymmaro, ραπανάκια, φιλέτο γαύρου, μπρόκολο, πίτσες, σούπα ελαφρύ, σούπα ουράς μόσχου, κοφτό μακαρονάκι, ηλιέλαιο, χόρτα σέσκουλα, κιμάς φάβα, ποτά κλπ

-φυτών και ειδών κήπου: όπως κωνοφόρα φυτά , τρυπάνι κλπ

-ειδών οικιακής χρήσεως: όπως κατσαρόλες, κουρευτική μηχανή, ποτήρια σαμπάνιας, καλύμματα, τραπεζομάντηλα, πετσέτες, πλυντήριο ρούχων, ψυγείο κλπ

-ρουχισμός : όπως γυναικείες ζακέτες και πουλόβερ , ανδρικές μπλούζες , κάλτσες , πιτζάμες , μποτάκια , μπουφάν , γυναικεία καλσόν , πουκάμισα , ισοθερμικά κολάν κλπ) και λοιπές δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Κατόπιν αυτών δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση τα παρακάτω ποσά Φ.Π.Α. δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών ανά χρήση

2014 : ευρώ 893,95

2015 : ευρώ 376,80

2016 : ευρώ 844,81

και συνεπώς ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη δεν δικαιούται τα ζητούμενα προς επιστροφή ποσά από τα πιστωτικά υπόλοιπα των δηλώσεων των φορολογικών ετών 2014 ύψους € 893,95 και 2016 ύψους € 1.221,61 (το Π.Υ. χρήσης 2015 ποσού € 376,80 μεταφέρθηκε προς έκπτωση στη χρήση 2016).»

Επειδή στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, ο έλεγχος δεν αναφέρει :

1) Αν οι διαφορές μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και αυτών που έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, αφορούν δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2) Αν η αξία των δαπανών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, τροφίμων και ποτών, φυτών και ειδών κήπου, ειδών οικιακής χρήσεως, ρουχισμού, περιλαμβάνεται στη δηλωθείσα αξία των φορολογητέων εισροών και αν έχει εκπεστεί ο αναλογών ΦΠΑ αυτών.

3) Αν η αξία των φορολογητέων εισροών και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών, που δηλώθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, αφορούν δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ).

4) Τους λόγους για τους οποίους απορρίπτει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας που προβάλλεται με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφό της, ότι «Οι δαπάνες τις οποίες αιτούμεθα προς επιστροφή Φ.Π.Α. αφορούν ως επί το πλείστον λογαριασμούς ΔΕΗ,ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ.....»

5) Αναλυτικά τα ποσά των δαπανών που απορρίπτονται και έχουν συμπεριληφθεί στη αξία των φορολογητέων εισροών των δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα (τι αφορά η δαπάνη, ημερομηνία καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο, α/α στοιχείου, ποσό, αναλογών ΦΠΑ) και οι διατάξεις του Ν 2859/2000 βάσει των οποίων απορρίπτονται.

.....

Επειδή σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, τα γεγονότα, τα στοιχεία τα οποία οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., είναι τυπικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

ΔΕΔ 3280/2019 ΑΘΗΝΑ

ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΜΟΡΩΣΗΣ ΜΙΣΘΙΟΥ - 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).

ΕΛΕΓΧΟΣ

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα, έλαβε από την το αριθ./01-10-2017 τιμολόγιο πώλησης, με περιγραφή εργασιών <<δαπάνες για τη διαμόρφωση του χώρου κτιριακών, ηλεκτρολογικών, υδραυλικών εγκαταστάσεων, και του περιβάλλοντος χώρου κλπ>>.

Τις δαπάνες αυτές, τιμολόγησε η δεύτερη των συμβαλλόμενων εταιριών βάσει του από 28-7-2017 συναφθέντος μεταξύ τους ιδιωτικού συμφωνητικού, με ποσό 65.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 15.816,00 ευρώ, ως αποζημίωση για τα ως άνω περιγραφέντα στο τιμολόγιο έξοδα, τα οποία φέρεται να πραγματοποίησε αυτή από την 1.7.2013, οπότε μίσθωσε το χώρο για την ίδρυση για να καταστεί το μίσθιο κατάλληλο προς χρήση και μέχρι την περιέλευση του κτιρίου στην προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος, συμπέρανε, ότι οι περιγραφείσες στο τιμολόγιο με αριθ./01-10-2017 (και στο ιδιωτικό συμφωνητικό) εργασίες, **έξοδα, είναι ασαφείς και γενικές και εκ του λόγου αυτού δεν είναι δυνατόν να ελεγχθεί αν αυτές αφορούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που τις επιβάρυνε.**

Αφού, δε εξέτασε και καρτέλες αναλυτικών καθολικών της, που της προσκόμισε η προσφεύγουσα, για τη δικαιολόγηση των γενόμενων εργασιών στο ακίνητο και του τιμολογηθέντος ποσού, κατέληξε στο πόρισμα που αναφέρεται στην από 12/6/2019 σχετική έκθεση ελέγχου ΦΠΑ και δεν αναγνώρισε για έκπτωση το φόρο εισροών του ως άνω τιμολογίου εκ 15.816,00ευρώ, μειώνοντας κατ' αυτό τον τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της 28/2/2019 από 56.186,23 ευρώ βάσει δήλωσης σε 40.370,23 ευρώ.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30ν.2859/2000,ορίζεται ότι:.....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32ν.2859/2000,ορίζεται ότι:.....

Επειδή όπως προκύπτει από 12/6/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Σύρου, από την προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίστηκε στον έλεγχο το από 28/07/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της και της προσφεύγουσας εταιρείας, στο οποίο αναγράφονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«.....Με το παρόν, η πρώτη συμβαλλόμενη και η δεύτερη συμβαλλόμενη, συμφωνούν ανεπιφύλακτα και κάνουν αμοιβαίως αποδεκτό πως θα καταβληθούν από τη δεύτερη συμβαλλόμενη προς τη πρώτη, όλα εκείνα τα αναγκαία έξοδα και εργασίες στα οποία αναγκάστηκε να υποβληθεί για να καταστήσει το μίσθιο κατάλληλο προς τη συμφωνημένη χρήση. Συγκεκριμένα

θα καταβληθούν τα έξοδα που αντιστοιχούν στις πάγιες εγκαταστάσεις, τις οικοδομικές εργασίες, τα έξοδα που έγιναν για τη διαμόρφωση των κτηριακών εγκαταστάσεων και του περιβάλλοντος χώρου, οι δαπάνες που έγιναν για τις τεχνικές μελέτες και για την έκδοση όλων των απαραίτητων οικοδομικών αδειών του ως άνω περιγραφόμενου μισθίου. Συμφωνείται και ορίζεται ότι η θα καταβάλει στην πρώτη συμβαλλόμενη το ποσό των 65.000 € πλέον ΦΠΑ, ήτοι 80.600€ (κατόπιν χειρόγραφης διόρθωσης 65.900€, και 81.716€) και έναντι αυτού θα κοπεί παραστατικό από την

Το ως άνω ποσό αντιστοιχεί στα καταβληθέντα έξοδα της πρώτης συμβαλλόμενης για να καταστεί το μίσθιο κατάλληλο προς χρήση ως, χρήση την οποία θα κάνει η δεύτερη συμβαλλόμενη επί του ως άνω μισθίου.....»

Επειδή εκδόθηκε από της εταιρεία προς την προσφεύγουσα εταιρεία το υπ' αριθμ./01-10-2017 Τ.Π. καθαρής αξίας 65.900 ευρώ πλέον ΦΠΑ 15.816,00 ευρώ στο οποίο αναφέρεται "Για τη διαμόρφωση και πλήρη εγκατάσταση, κτιριακή με τον περιβάλλοντα χώρο, στη θέση, συμπεριλαμβανομένων και των ηλεκτρολογικών και υδραυλικών εγκαταστάσεων του κτίσματος και του περιβάλλοντος χώρου".

Επειδή το ως άνω επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε βάσει των συμφωνηθέντων στο από 28/07/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της και της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι το ως άνω αναφερθέν ποσό καταβλήθηκε διατραπεζικά από την εταιρεία στην εταιρεία και προς απόδειξη η τελευταία εξέδωσε το υπ' αριθμ./01.07.2017 τιμολόγιο.

Επειδή, η διαπίστωση των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ ότι οι περιγραφείσες στο τιμολόγιο με αριθ./01-10-2017 που έλαβε η προσφεύγουσα από την επιχείρηση, **είναι ασαφείς και γενικές** και δεν είναι δυνατόν να ελεγχθεί αν αυτές αφορούν πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που τις επιβάρυνε, μη αναγνωρίζοντας για έκπτωση το φόρο εισροών του ως άνω τιμολογίου εκ 15.816,00 ευρώ, και μειώνοντας κατ' αυτό τον τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 1/2/2019 -28/2/2019 από 56.186,23 ευρώ βάσει δήλωσης σε 40.370,23 ευρώ, **δεν ευσταθεί, καθόσον η προσφεύγουσα κατέχει α)** νόμιμο τιμολόγιο 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.2859/2009 για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

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 έκπτωσης 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.

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, όπως προκύπτει από την από 12/6/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος δεν αιτιολογεί το πόρισμά του σχετικά με το επίμαχο τιμολόγιο, επικαλούμενος διατάξεις του Ν. 2859/2000 βάσει των οποίων απερρίφθη το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.

Συνεπώς, νόμιμα η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ΦΠΑ του αριθ. /01-10-2017 τιμολογίου που έλαβε από την επιχείρηση, ο οποίος πρέπει να αναγνωριστεί και να συμψηφιστεί με το φόρο εκρών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

ΔΕΔ 1893/2019 ΑΘΗΝΑ

Αγορές αγαθών που δεν προκύπτει ότι χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που υπάγονται στο φόρο

ΕΛΕΓΧΟΣ

Συναλλαγές καθαρής αξίας 43.988,62 ευρώ μεταξύ των επιχειρήσεων «.....» και «.....» και της **ελεγχόμενης δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη της ελεγχόμενης** και δεν συμβάλλουν στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης για την επίτευξη κέρδους. Επιπλέον οι συναλλαγές αυτές αντιστοιχούν σε εκροές 43.988,62 ευρώ και έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις Φ.Π.Α., **δεν προκύπτει ότι έγιναν για την αγορά αγαθών που χρησιμοποιήθηκαν για πράξεις που υπάγονται στο φόρο με συνέπεια ο έλεγχος να μη δύναται να αναγνωρίσει ποσό φόρου εισροών 7.037,69 ευρώ, προς έκπτωση από το φόρο εκρών των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων.**

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, όσον αφορά τα φορολογικά παραστατικά εκδόσεως «.....» και, που αφορούσαν σε αγορές t-shirts και καπέλων, ομοίως δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο καθόσον δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης των υπό κρίση τιμολογίων με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Επιπλέον, οι συγκεκριμένες δαπάνες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο διότι: α) καμία από τις πωλήτριες επιχειρήσεις δεν διαθέτει εγκατάσταση στο νησί της, ούτε ασχολούνται με το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού, β) για τις συγκεκριμένες συναλλαγές δεν προσκομίστηκαν φορτωτικές ή άλλα φορολογικά στοιχεία που να αποδεικνύουν την μεταφορά αυτών από την αφού οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν διέθεταν ιδιόκτητα μέσα, ενώ η μοναδική προσκομισθείσα φορτωτική φέρει ημερομηνία 22.12.2014 ενώ τα δελτία αποστολής φέρουν μεταγενέστερες ημερομηνίες (23.08.2014 & 1.09.2014), γ) από τον έλεγχο των υποβληθεισών συγκεντρωτικών καταστάσεων προέκυψε ότι οι ως άνω επιχειρήσεις δεν είχαν προβεί σε αγορές τέτοιων ποσοτήτων ιματισμού ώστε να μπορούν να προμηθεύσουν την επιχείρηση του προσφεύγοντος, δ) οι αγορές ιδιαίτερα μεγάλων ποσοτήτων των συγκεκριμένων ειδών που εμφανίζεται να πραγματοποιεί η επιχείρηση είναι δυσανάλογες με αυτές των προηγούμενων ετών και ε) οι πωλήτριες επιχειρήσεις εμφανίζονται να συναλλάσσονται για πρώτη φορά με την επιχείρηση του προσφεύγοντος, για ιδιαίτερα μεγάλες ποσότητες αγαθών. Επίσης ο φερόμενος ως νόμιμος εκπρόσωπος των συγκεκριμένων εταιρειών, ... του, με τον οποίο ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έκλεινε τις συμφωνίες, όπως αποδεικνύεται από την 16.07.2015 εξώδικη διαμαρτυρία της αλλοδαπής εταιρείας «.....» δεν είχε ποτέ στην κατοχή του αυθεντικά εξουσιοδοτημένα προϊόντα Όσον δε αφορά την καταστροφή των ελαττωματικών εμπορευμάτων που επικαλείται ο προσφεύγων, αυτή δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα πιστωτικά τιμολόγια αφού εκδόθηκαν πολύ αργότερα από την φερόμενη καταστροφή (στο επόμενο διαχειριστικό έτος), δεν γίνεται καμία αναφορά σε ποσότητες και τιμές μονάδας αλλά ούτε και καμία παραπομπή σε πρωτόκολλα καταστροφής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έχει τεκμηριώσει και αιτιολογήσει λεπτομερώς ότι οι επίμαχες συναλλαγές καθαρής αξίας 43.988,62 ευρώ δεν αποτελούν παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΔΕΔ 1739/2018 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Η μετακίνηση αγροτικών μηχανημάτων (τρακτέρ) από την Βουλγαρία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, συνιστά για την προσφεύγουσα ενδοκοινοτική απόκτηση.

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ 04.2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα λόγω υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων (άρθρο 36 παρ. 5 του Ν. 2859/2000), μηνός Οκτωβρίου 2017, ανακριβώς, καθώς δεν συμπεριλήφθηκαν σε αυτόν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αξίας 61.542,59 € από την Βουλγάρικη επιχείρηση « », ΑΦΜ: BG Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από 04.2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ε' του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «3. Θεωρείται επίσης ως Παράδοση αγαθών η μεταφορά από έναν υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του προς ένα άλλο κράτος - μέλος. Θεωρείται ως μεταφερόμενο προς ένα άλλο κράτος μέλος, κάθε ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται ή μεταφέρεται εκτός του εσωτερικού της χώρας, αλλά εντός της Κοινότητας, από τον υποκείμενο στο φόρο στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εκτός αν τα αγαθά αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μιας από τις ακόλουθες πράξεις: . ε) προσωρινή χρησιμοποίηση του αγαθού, για περίοδο μέχρι 24 μήνες στο έδαφος άλλου κράτους - μέλους, εντός του οποίου η εισαγωγή του ίδιου αυτού αγαθού από τρίτη χώρα, με σκοπό την προσωρινή χρησιμοποίησή του, θα υπαγόταν στο καθεστώς προσωρινής εισαγωγής με πλήρη απαλλαγή από εισαγωγικούς δασμούς. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 περ. γ' του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: . γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1267/30.12.2011 και συγκεκριμένα στο άρθρο 2 παρ. 5 ορίζεται ότι: «Ο ΦΠΑ που οφείλεται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ή λήψη αγαθών ή υπηρεσιών που φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τα άρθρα 13 και 14 του Κώδικα ΦΠΑ, από υποκείμενους στο φόρο οι οποίοι δεν είναι εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας, καταβάλλεται από τον εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υπόχρεο στο φόρο με την περιοδική δήλωση που υποβάλλεται για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα

με τα οριζόμενα στα άρθρα 16 και 18 του Κώδικα ΦΠΑ. Με την ίδια περιοδική δήλωση ασκείται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, εφόσον και στο βαθμό που παρέχεται τέτοιο δικαίωμα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. δ' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **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, ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- τα αγροτικά μηχανήματα (τρακτέρ), John Deere 6630 με αριθμό και John Deere 6930 με αριθμό, σύμφωνα με τα φορτωτικά έγγραφα που επιδείχθηκαν στη Δ.Ο.Υ. καθώς και το από 10.2015 πρωτόκολλο παράδοσης - παραλαβής που υπογράφηκε μεταξύ της « » και της « » παραλήφθηκαν στις εγκαταστάσεις της Ελληνικής εταιρείας στην στις 10.2015,
- από την αυτοψία που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. στην έδρα της « » την 03.2018 διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω αγροτικά μηχανήματα (τρακτέρ) βρίσκονταν ακόμα στις εγκαταστάσεις της στην και δεν είχαν πουληθεί,
- τα ανωτέρω αγροτικά μηχανήματα (τρακτέρ) παρέμειναν στις εγκαταστάσεις της Ελληνικής επιχείρησης για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών, ήτοι από 10.2015 μέχρι και την ημερομηνία που η Δ.Ο.Υ. πραγματοποίησε την αυτοψία στις 03.2018.

Βάσει των ανωτέρω ορθώς αποφάνθηκε ο έλεγχος ότι η μετακίνηση των ανωτέρω αγροτικών μηχανημάτων (τρακτέρ) από την Βουλγαρία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 24 μηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000, συνιστά για την προσφεύγουσα ενδοκοινοτική απόκτηση για την οποία πρέπει να καταβληθεί ο αναλογούν Φ.Π.Α., χωρίς να αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ελλείψει νομίμου τιμολογίου.

ΔΕΔ 2284/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΦΠΑ ΠΑΓΙΟΥ ΚΡΙΝΕΤΑΙ ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΤΑ ΤΟ ΧΡΟΝΟ ΕΝΑΡΞΗΣ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΟΥ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ /...05.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. εξαλείφθηκε ποσό 24.000,00€ προς επιστροφή λόγω μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκε απόκτηση παγίων και δη ακινήτων του άρθρου 6 του ν.2859/2000, συνολικής καθαρής αξίας 100.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24.000,00€, ενώ επιπροσθέτως, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου και κατ' επέκταση το δικαίωμα μεταφοράς προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου, από 358,56€ σε 98,64€, ήτοι κατά το ποσό των 259,92€, λόγω μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών για την αγορά των εν λόγω ακινήτων, ποσού 1.083,00€ πλέον ΦΠΑ 259,92€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

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.**

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:.....

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1131481/ΠΟΛ. 1282/23.12.1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (πρώην 26 του ν.1642/1986), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.

Επειδή, για την οριστικοποίηση της έκπτωσης του ΦΠΑ, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ΦΠΑ, ειδικά για τα αγαθά επένδυσης όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 33 παρ. 4, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Ως εκ τούτου, η έκπτωση του φόρου που διενεργεί μια επιχείρηση ή η επιστροφή του φόρου που λαμβάνει μια επιχείρηση για επενδυτικά αγαθά, μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης αυτών, τελεί υπό την αίρεση ότι τα αγαθά αυτά θα χρησιμοποιηθούν εντός πενταετίας από τη δαπάνη για απόκτηση ή την κατασκευή τους για τη διενέργεια πράξεων φορολογητέων ή αφορολόγητων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επομένως, αν κατά την έναρξη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών αυτά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ο ΦΠΑ που έχει εκπεστεί ή επιστραφεί. **Κατά συνέπεια εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητα, ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και την πλήρωση των προϋποθέσεων** (Σχετ. εγγ. Δ14Α 1107283 ΕΞ 2010, ΔΕΕ C-110/94, C-100/98, C-147/98, C-37/95 και C-400/98) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος - Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 905].

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. 13995/22.06.2018 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου, η προσφεύγουσα απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή μία υπόγεια αποθήκη καθαρής επιφάνειας 6,84 τ.μ. και ένα διαμέρισμα - γραφείο (επαγγελματικό χώρο) εμβαδού 62,14 τ.μ., κτισμένα επί οικοπέδου εντός του οικισμού του Δήμου, έναντι

100.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24.000,00€. Για τη σύνταξη του ανωτέρω συμβολαίου κατέβαλε επιπροσθέτως για αμοιβή συμβολαιογράφου ποσό 1.083,00€ πλέον ΦΠΑ 259,92€. Η πώληση τελεί υπό τη διαλυτική αίρεση της εξόφλησης του τιμήματος εντός καθορισμένης προθεσμίας. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα κατέβαλε στην πωλήτρια ποσό 49.686,00€ έναντι του συμφωνηθέντος τιμήματος, το δε υπόλοιπο ποσό των 50.314€ ανέλαβε την υποχρέωση να καταβάλει έως την 31/12/2022, με παρακράτηση στο τέλος κάθε έτους ποσοστού 25% των αμοιβών της από την πωλήτρια. Η προσφεύγουσα επιβάρυνε τις φορολογητέες εισροές του β' τριμήνου του 2018 με το ποσό του τιμήματος και των συμβολαιογραφικών εξόδων 101.083,00€ και τον ΦΠΑ αυτών με φόρο 24.259,92€. Εκ του προαναφερθέντος ποσού, η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ. 6052/2019 αίτηση σε συνδυασμό με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ δ' τριμήνου του 2018, ζήτησε την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 24.000,00€. Ακολούθως, με την από 20/05/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. **απερρίφθη το αίτημα της προσφεύγουσας καθώς κρίθηκε ότι τα προαναφερθέντα ακίνητα δεν εξυπηρετούν την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητά της (χωματουργικές εργασίες) αλλά αποτελούν προδήλως εξοχική κατοικία που χρησιμοποιείται για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση και εξυπηρετεί αποκλειστικά ανάγκες στέγασης, φιλοξενίας και ψυχαγωγίας και συνεπώς, δεν παρέχεται το κατ' άρθρο 30 του ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.** Στην εν λόγω κρίση η ελεγκτική αρχή κατέληξε έπειτα από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε, σύμφωνα με την οποία η εσωτερική διαρρύθμιση του χώρου παραπέμπει σε θερινή κατοικία με ενιαίο χώρο κουζίνας - καθιστικού πλέον δύο υπνοδωματίων και μπάνιου. Το ακίνητο δεν ηλεκτροδοτείται ούτε έχει τηλεφωνική σύνδεση, στον εξοπλισμό συμπεριλαμβάνεται και τζάκι ενώ δεν περιλαμβάνεται ελάχιστος ελεύθερος οικοπεδικός χώρος για εναπόθεση υλικών και μηχανημάτων. Κατά τον χρόνο της αυτοψίας (28/03/2019) δεν βρέθηκε επίπλωση ούτε ενδείξεις επαγγελματικής δραστηριότητας. Ο δε οικισμός της είναι αποκλειστικά καλοκαιρινός παραθαλάσσιος οικισμός με ελάχιστους μόνιμους κατοίκους την υπόλοιπη περίοδο του έτους, στον οποίο δεν στεγάζονται επιχειρήσεις, πλην αυτών με εποχιακή δραστηριότητα προς εξυπηρέτηση των καλοκαιρινών επισκεπτών. Επίσης, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι λόγω του υφιστάμενου όρου της διαλυτικής αίρεσης δεν ικανοποιούνται οι απαιτήσεις της κυριότητας και της χρήσης των άρθρων 33 και 34 του ν.2859/2000. **Ωστόσο, η κρίση της ελεγκτικής αρχής εδράζεται επί εικασίας** διότι, όπως η ίδια καταγράφει στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, το ακίνητο δεν έχει χρησιμοποιηθεί - έως την ημέρα της αυτοψίας τουλάχιστον (28/03/2019) - καθώς στερείται ηλεκτροδότησης και επίπλωσης. **Συνεπώς, το δικαίωμα έκπτωσης θα κριθεί οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού. Η δε έκπτωση του φόρου ή η επιστροφή του φόρου τελεί υπό την αίρεση ότι το ακίνητο αυτό θα χρησιμοποιηθεί εντός πενταετίας από τη δαπάνη για απόκτηση ή την κατασκευή του για τη διενέργεια πράξεων φορολογητέων ή αφορολόγητων με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.** Επιπροσθέτως, η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί μη ικανοποίησης των προϋποθέσεων κυριότητας του επενδυτικού αγαθού λόγω του υφιστάμενου όρου της διαλυτικής αίρεσης **στερείται νομικής βάσης** καθώς η κυριότητα του ακινήτου μεταβιβάζεται εξ αρχής στον αγοραστή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ανεπίτρεπτου και αδικαιολόγητου περιορισμού του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και κατ' επέκταση επιστροφής του, προβάλλεται λυσιτελώς και κρίνεται βάσιμος.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΑΜΕΙΟΥ ΚΑΙ ΑΞΙΟΓΡΑΦΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

ΔΕΔ 1696/2019 ΑΘΗΝΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

4. Με την υπ' αρ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014 της υπηρεσίας ελέγχου προσδιορίστηκε αξία φορολογητέων εκροών ποσού 10.241.472,60 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 9.489.716,96 ευρώ, **ήτοι διαφορά ποσού 751.755,64 ευρώ** επί του οποίου προέκυψε φόρος εκροών για καταβολή ποσού 107.876,93 ευρώ, πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 53.558,63 ευρώ και συνολικά ποσού 161.435,56 ευρώ,

5. Με την υπ' αρ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2015 – 31.12.2015 της υπηρεσίας ελέγχου του προσδιορίστηκε αξία φορολογητέων εκροών ποσού 12.341.286,32 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 11.567.703,68 ευρώ, **ήτοι διαφορά ποσού 773.582,64 ευρώ** επί του οποίου προέκυψε φόρος εκροών για καταβολή ποσού 127.467,60 ευρώ (μειωμένου κατά του πιστωτικού ποσού των 175,09 ευρώ), πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 58.614,82 ευρώ και συνολικά ποσού 186.082,42 ευρώ,

6. Με την υπ' αρ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2016 – 31.12.2016 της υπηρεσίας ελέγχου του προσδιορίστηκε αξία φορολογητέων εκροών ποσού 13.799.357,90 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 13.799.357,90 ευρώ, **ήτοι διαφορά ποσού 0 ευρώ** επί του οποίου προέκυψε φόρος εκροών για καταβολή ποσού 175,09 ευρώ, πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 87,55 ευρώ και συνολικά ποσού 262,64 ευρώ,

(Οι διαφορές που διαπιστώθηκαν στο ΦΠΑ σχετίζονται με τις λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος που αφορούν πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου και λογιστικές εγγραφές χρεοπίστωσης του λογαριασμού "50. Προμηθευτές" χωρίς δικαιολογητικά-παραστατικά στοιχεία).

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή ως προς τις λοιπές φορολογίες, ΦΠΑ, ΚΝΤΧ και παραβάσεων Κ.Φ.Α.Σ & ΕΛΠ, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Ως προς το ΦΠΑ, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται αφενός ότι τα ποσά των αρνητικών υπολοίπων ταμείου και των χρωστικών εγγραφών του ταμείου με πίστωση του λογαριασμού 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ» δεν υπάγονται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το Ν.2859/2000 και αφετέρου δεδομένου ότι δεν υφίσταται ανακρίβεια ή ανεπάρκεια των λογιστικών βιβλίων ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000, δεν προβλέπεται προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων.

Ωστόσο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 της ΠΟΛ. 1027/2005, «Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις (Αρ.Πρ. 1018145/1103/ΔΕ-Α')» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: « οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες». Κατόπιν αυτού και λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενεργεί πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ και επιπλέον δεν ανήκει σε

κάποια κατηγορία απαλλαγής, κατά την πώληση των εμπορευμάτων της, από τον εν λόγω φόρο, βάσει των διατάξεων των άρθρων 24, 25 και 26 ή στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ του Ν.2859/2000, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε τα ποσά των 600.000,00€ και 738.854,00€ στα ακαθάριστα έσοδα.

Περαιτέρω από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε πωλήσεις εμπορευμάτων για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (απόκρυψη εισοδημάτων με αποτέλεσμα για την εν λόγω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη να μην έχει αποδοθεί και ο αναλογούν ΦΠΑ.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε στοιχεία που να αιτιολογούν τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές καθώς και την εσφαλμένη λογιστική απεικόνιση του λογαριασμού του ταμείου, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

ΔΕΔ 1411/2019 ΑΘΗΝΑ

ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΑΜΕΙΟΥ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της την παρακάτω εγγραφή:

Αριθμός εγγραφής	Ημερομηνία	Παραστατικ ό	Λογαριασμ ός	Περιγραφή	Ποσό Χρέωσης	Ποσό Πίστωσης
91754	01/12/2015	ANEY	38-00-00- 0000	TAMEIO	281.354,65	
91754	01/12/2015	ANEY	50-00-00- 0001			281.354,65

για την οποία δεν υφίσταται παραστατικό, ενώ από τα δεδομένα που στάλθηκαν στον έλεγχο από την επιχείρηση, δεν υφίσταται η ανωτέρω καταβολή χρημάτων ποσού 281.354,65 ευρώ προς την προσφεύγουσα. Επιπρόσθετα στα πλαίσια του ελέγχου ως προς την φορολογία του ΦΠΑ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της την ακόλουθη εγγραφή :

Αριθμός εγγραφής	Ημερομηνία	Παραστατικ ό	Λογαριασμ ός	Περιγραφή	Ποσό Χρέωσης	Ποσό Πίστωσης
99386	31/12/2015	ANEY	38-00-00- 0000	TAMEIO	19.921,44	
99386	31/12/2015	ANEY	54-00-99- 0000	ΑΠΟΔΟΣΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙ ΣΗ ΦΠΑ		19.921,44

για την οποία δεν υφίσταται παραστατικό, ενώ από τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος δεν προέκυπτε ποσό 19.921,44 ευρώ «Απόδοση – εκκαθάριση ΦΠΑ» που να εισπράχθηκε από την προσφεύγουσα από οποιαδήποτε αιτία.

Με βάση τα παραπάνω, οι ως άνω εγγραφές με αριθμό 91754 και 99386 δε λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και το ποσό αυτών συνολικού ύψους 301.276,09 ευρώ θεωρήθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη και προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή σχετικά με τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. για τη χρήση 2015, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έλαβε υπόψη του ως εκροή το ποσό των 301.276,09 ευρώ, καθώς σύμφωνα με τη νομολογία του δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, βάση επιβολής του φόρου

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

αποτελεί μόνο ό,τι πραγματικά έχει καταβληθεί και όχι μια πλασματική, κατ' αντικειμενικό τρόπο προσδιοριζόμενη αξία. Επιπλέον η φορολόγηση μη πραγματικού εισοδήματος παραβιάζει ευθέως τις θεμελιώδεις συνταγματικές διατάξεις του άρθρου 78 παρ. 1 (αρχή της νομιμότητας του φόρου) και του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (αρχή της φοροδοτικής ικανότητας).

Επειδή, όπως έχει παραπάνω ήδη αναφερθεί στην απόφασή μας, το ποσό των 301.276,09 ευρώ θεωρείται αποκρουβείσα φορολογητέα ύλη και προστίθεται ως διαφορά καθαρών κερδών της προσφεύγουσας, ενώ παράλληλα προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες, όπως σαφώς αναφέρεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 3296/2004.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία υπάγεται, όσον αφορά τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα, στο ειδικό καθεστώς βιομηχανοποιημένων καπνών του άρθρου 44 του ν. 2859/2000 και παράλληλα ασκεί δραστηριότητες που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., η διαφορά των 301.276,09 ευρώ ορθώς επιμερίστηκε από τον έλεγχο σε φορολογητέες εκροές και σε απαλλασσόμενες εκροές, ως ακολούθως:.....

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται νομολογία του δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αντισυνταγματικότητα των διατάξεων των ν. 3296/2004, ωστόσο η κρίση περί συμμόρφωσης των διατάξεων του νόμου με την ευρωπαϊκή έννομη τάξη δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, ενώ ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

ΔΕΔ 1379/2019 ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

Το έλλειμμα ταμείου ελλείψει άλλης επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας δεν αποτελεί αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 80.924,76€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, κύριος φόρος ποσού 68.397,09€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 64.156,47€, ήτοι συνολικό ποσό 132.553,56€, λόγω προσθήκης στις φορολογητέες εκροές διαπιστωθέντος ελλείμματος από καταμέτρηση ταμείου ποσού 2.288.926,36€ και λοιπών διαφορών 7.833,56€, συμφώνως με τα βάσει ελέγχου προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δη συνολικού ποσού φορολογητέων εκροών 2.296.759,92€ πλέον ΦΠΑ 6,5%, ήτοι 149.289,40€ και μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 186,80€ πλέον ΦΠΑ 32,45€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή, με το άρθρο 48 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον

προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.3296/2004 ορίζεται ότι: «Κατά τους διενεργούμενους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις φορολογικούς ελέγχους επί επιτηδευματιών με βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., διενεργείται υποχρεωτικώς έλεγχος ταμείου και αξιόγραφων, ο οποίος και προηγείται των λοιπών ελεγκτικών επαληθεύσεων. Σε περιπτώσεις διαπίστωσης αρνητικών ή θετικών διαφορών με βάση τον παραπάνω έλεγχο, οι διαφορές αυτές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξαρτήτως της προέλευσης τους, προστίθενται ως διαφορές καθαρών κερδών και παράλληλα προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα του υπόχρεου, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 1877/2014 κρίθηκε ότι προϋπόθεση για την επιβολή ΦΠΑ είναι η άσκηση δραστηριότητας έναντι αμοιβής, πλην των περιπτώσεων καταβολής ΦΠΑ επί τεκμαρτών εκροών που προβλέπονται από τα άρθρα 7 και 9 του ν.2859/2000.

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 3176/2017 κρίθηκε, καθ' ερμηνεία της διατάξεως του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 «περί κυρώσεως Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας» (Α' 248), ότι κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας καμία δέσμευση δεν υφίσταται, κατά νόμο, από όσα έχουν γίνει δεκτά στην φορολογία εισοδήματος, ότι, συνεπώς, προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθεμένης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και ότι δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, με το 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 24/12/2018 έκθεση ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, στο πλαίσιο ενεργειών της ΑΒΜ εισαγγελικής παραγγελίας, πραγματοποιήθηκε από το ΣΔΟΕ επιτόπιος έλεγχος στις 06/03/2013 στην έδρα της επιχείρησης και διενεργήθηκε η οριζόμενη από την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004 ελεγκτική επαλήθευση της καταμέτρησης ταμείου όπου διαπιστώθηκε έλλειμμα ύψους 2.288.926,36€. Για την παράβαση αυτή, συντάχθηκε η με αριθ. υπόθεσης έκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ και εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2013 απόφαση επιβολής προστίμου από την Δ.Ο.Υ. Κατόπιν, η ελεγκτική αρχή πρόσθεσε το προαναφερθέν έλλειμμα ταμείου στις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας, όπως αυτή ερμήνευσε τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν.2859/2000, με ανααιτιολόγητη εφαρμογή συντελεστή ΦΠΑ 6,5%, καίτοι, όπως αναγράφεται στην ανωτέρω έκθεση, η προσφεύγουσα στερείτο ακαθαρίστων εσόδων από εμπορική δραστηριότητα, καθότι κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο βρισκόταν στο κατασκευαστικό στάδιο ανέγερσης ξενοδοχειακής μονάδας.

Επειδή, το έλλειμμα ταμείου, ελλείπει άλλης επαρκούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας από την ελεγκτική αρχή, ότι τούτο ανάγεται σε πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, δεν αποτελεί, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.2859/2000, αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ, πολλώ μάλλον στην υπό κρίση περίπτωση που η προσφεύγουσα δεν παρείχε υπηρεσίες καθότι ήταν σε διαδικασία ανέγερσης ξενοδοχείου.

Ενόψει των ανωτέρω, κρίνεται, κατ' εκτίμηση των στοιχείων του φακέλου και, ειδικότερα, του περιεχομένου της οικείας εκθέσεως ελέγχου φόρου προστιθεμένης αξίας, **ότι εν προκειμένω η φορολογική αρχή μη νομίμως πρόσθεσε στις φορολογητέες εκροές το ταμειακό έλλειμμα, καθώς δεν αποδεικνύεται η υπαγωγή αυτού σε φορολογητέες πράξεις, που αποτελούν αντικείμενο επιβολής ΦΠΑ** και ιδίως, με την ανατιολόγητη εφαρμογή συντελεστή 6,5% που αντιστοιχεί στην παροχή υπηρεσιών από ξενοδοχειακές μονάδες, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα βρισκόταν σε κατασκευαστικό στάδιο. Οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.3296/2004, ως προς τις συνέπειες δεν είναι απόλυτες για το ΦΠΑ, αφού τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος δύναται να ληφθούν υπόψη όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2859/2000, περί ανακρίβειας ή ανεπάρκειας βιβλίων, ενώ στην υπό κρίση περίπτωση δεν τίθεται θέμα εφαρμογής της εν λόγω διάταξης καθώς τα βιβλία της προσφεύγουσας για την εν λόγω διαχειριστική περίοδο κρίθηκαν ακριβή και επαρκή, και πάντως, μετά τη διενέργεια ιδιαίτερου και αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων που υπάγονται σε ΦΠΑ. Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή, είτε ανατιολόγητα είτε εκ παραδρομής, ανέγραψε στην προσβαλλόμενη πράξη διαφορά στις φορολογητέες εκροές ποσού 7.833,56€ πλέον ΦΠΑ 6,5%, χωρίς αυτή να αιτιολογείται στην από 24/12/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ (ΑΥΟ ΠΟΛ.1159/2011) της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί μη νόμιμου προσδιορισμού ΦΠΑ, έχουν νομικό έρεισμα και γίνονται δεκτοί.

ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΑΣ

ΔΕΔ 208/2020 ΑΘΗΝΑ

Καταλογισμός ΦΠΑ σε επιχείρηση που εξέδωσε το πιστωτικό τιμολόγιο αγοράς - Άρθ. 8 ν. 4308/2014, ΠΟΛ.1026/2018, Άρθ.12§5 ΚΒΣ,1125781/933/0015/12-10-1993, ΠΟΛ 1003/14: δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από τον λήπτη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου, λόγω άρνησης έκδοσης, δεδομένου ότι το πιστωτικό τιμολόγιο, σε κάθε περίπτωση, εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών, εκδότη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου - εγκύκλιος Π. 4336/3162/Εγκ.10/10-07-1987 στο τιμολόγιο αγοράς που εκδίδει ο αγοραστής των αγαθών, δε υπολογίζεται και δε θα αναγράφεται ΦΠΑ

ΕΛΕΓΧΟΣ

Από τον διενεργούμενο έλεγχο στην διαχειριστική περίοδο 1/1/-31-12-2016, διαπιστώθηκε μεταξύ των άλλων ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε η ίδια Πιστωτικά Τιμολόγια αγοράς λόγω αρνήσεως έκδοσης αυτών (Πιστωτικών Τιμολογίων Έκπτωσης) από τις εταιρείες αναδόχους δημοσίων έργων, συνολικού ύψους 62.307.580,25€, στα οποία δεν υπολόγισε ΦΠΑ, ενώ ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα όφειλε να υπολογίσει ΦΠΑ στα τιμολόγια αγορών και κατά συνέπεια να μειώσει τις φορολογητέες εισροές και τον αντίστοιχο φόρο εισροών.

ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Α' 251), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:.....

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.

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

Περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1026/12-02-2018 (παρ Ι.Β) διευκρινίστηκε ότι: «[...] 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)»,

Ενώ με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 (παρ. 8.6.1) διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών,

λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. **Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου».**

Συναφώς, στο εγχειρίδιο ερωτήσεων – απαντήσεων σε φορολογικά θέματα του Αυγούστου του 2018 που εξέδωσε η ΑΑΔΕ, στην ερώτηση (28) Παρέχεται η δυνατότητα σε οντότητα-λήπτη τιμολογίου να εκδώσει πιστωτικό τιμολόγιο, σε περίπτωση που η αντισυμβαλλόμενη οντότητα-εκδότης του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου αρνείται την έκδοση αυτού, δίνεται η απάντηση ότι «Από τις διατάξεις του ν. 4308/2014, δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου από την οντότητα - λήπτη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου, λόγω άρνησης έκδοσης αυτού από την αντισυμβαλλόμενη οντότητα – εκδότη του αρχικού τιμολογίου, δεδομένου ότι το πιστωτικό τιμολόγιο, σε κάθε περίπτωση, εκδίδεται από τον πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών, εκδότη του αρχικού (χρεωστικού) τιμολογίου».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα εξέδωσε τα επίμαχα Πιστωτικά Τιμολόγια λόγω άρνησης έκδοσης αυτών από τους υπόχρεους πωλητές των υπηρεσιών που είχαν εκδώσει τα αρχικά χρεωστικά τιμολόγια, πλην όμως αυτό αντιβαίνει στις διατάξεις του ν. 4308/2014 και ως εκ τούτου, η έκδοση των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων αγοράς, δεν μπορεί να παράξει έννομα αποτελέσματα ούτε στη φορολογία εισοδήματος, ούτε στον ΦΠΑ.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εξέδωσε τιμολόγια αγοράς λόγω άρνησης της αναδόχου εταιρίας να εκδώσει αυτή πιστωτικά τιμολόγια, συνολικού ποσού χωρίς ΦΠΑ 62.307.580,25€. Τα τιμολόγια αγοράς εκδόθηκαν ύστερα από τη σύνταξη αντίστοιχων Αρνητικών Λογαριασμών από την αρμόδια Περιφερειακή Υπηρεσία της, λόγω περικοπής κόστους εργασιών που εκτελέστηκαν από την ανάδοχο εταιρία.

Συγκεκριμένα εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα τα κατωτέρω πιστωτικά τιμολόγια αγοράς:.....

Περαιτέρω, από την έκθεση ελέγχου (σελίδες 41 – 46) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα ανωτέρω επτά (7) πιστωτικά τιμολόγια αγοράς, λόγω άρνησης των αναδόχων εταιρειών να εκδώσουν Πιστωτικά Τιμολόγια έκπτωσης, με τα οποία μείωσε τον φόρο των εισροών της, χωρίς να μειώσει αντίστοιχα τον αναλογούντα ΦΠΑ των εισροών της και συγκεκριμένα:.....

Με βάση τα προαναφερθέντα, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα όφειλε να υπολογίσει ΦΠΑ στην αξία των τιμολογίων αγοράς, ήτοι ποσού 14.953.819,26€ (ήτοι: 62.307.580,25€ x 24%) καθόσον: α) Η αξία των τιμολογίων αγοράς υπολογίσθηκε βάσει των συνταχθέντων αρνητικών λογαριασμών οι οποίοι συμπεριλαμβάνουν και τον αναλογούντα ΦΠΑ, β) Οι συνταχθέντες Α.Π.Ε. (Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Έργων) συμπεριλαμβάνουν στην επιμέτρηση των εργασιών και τον αναλογούντα ΦΠΑ, γ) Βάσει των συνταχθέντων αρνητικών λογαριασμών και των Α.Π.Ε. η προσφεύγουσα απαίτησε από τις αναδόχους εταιρείες την επιστροφή της αξίας των περικοπών συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ, δ) Η προσφεύγουσα, ενώ σε προηγούμενες του ελέγχου χρήσεις συμπεριέλαβε τον ΦΠΑ που αναλογεί στα επίμαχα τιμολόγια αγορών στον φόρο εισροών της και μάλιστα αιτήθηκε και έλαβε την επιστροφή του αναλογούντος ΦΠΑ, εξέδωσε τα επίμαχα τιμολόγια αγοράς χωρίς ΦΠΑ και χωρίς να μειώσει αντίστοιχα τον φόρο εισροών, ε) δεν προσκόμισε έγγραφα που να αποδεικνύουν την άρνηση των αναδόχων εταιρειών να εκδώσουν πιστωτικό τιμολόγιο ή την ενημέρωσή τους για την έκδοση τιμολογίου αγοράς από τη ίδια, ή οποιαδήποτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να δημιουργήσει

Αποφάσεις ΔΕΔ Σχετικές με Υποχρεώσεις ΦΠΑ

αξιόπιστα ελέγξιμα τεκμήρια για τα επίμαχα τιμολόγια, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρ. 5§7 του ν. 4308/2014 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6 και 8 § 2 του ίδιου νόμου.

Επειδή, ανεξάρτητα από την υποχρέωση έκδοσης ή μη πιστωτικού τιμολογίου αγοράς από τον λήπτη του αρχικού τιμολογίου, στο εκδοθέν τιμολόγιο αγοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 11 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π), δεν υπολογίζεται και δεν αναγράφεται ΦΠΑ (Π. 4336/3162/Εγκ.10/10-07-1987), καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, θα παραβιαζόταν η θεμελιώδης αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ της ουδετερότητας του φόρου.

Περαιτέρω, με τις προαναφερθείσες αποφάσεις των δικαστηρίων, προσδιορίστηκε η συνολική υποχρέωση της αναδόχου εταιρείας έναντι της προσφεύγουσας, επομένως και η υποχρέωσή της για έκδοση πιστωτικών τιμολογίων με τη συνολική αξία (καθαρή αξία πλέον ΦΠΑ) και όχι η υποχρέωση της προσφεύγουσας να υπολογίσει και να αναγράψει ΦΠΑ στα επίμαχα πιστωτικά τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν υπολογίζεται ΦΠΑ στα πιστωτικά τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε λόγω αρνήσεως έκδοσης από τον υπόχρεο, κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.