



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.03.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 639

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο της προσφεύγουσας κατά 3.815,27 €. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α..

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι:

α) η περιγραφή των ειδών των αγαθών που περιέχονται στο TIM. και το αντίστοιχο συνοδευτικό Δ.Α. εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 11.156,80 € πλέον Φ.Π.Α. 2.566,06 €, είναι ελλιπής και ανεπαρκής με συνέπεια να μην είναι δυνατή η διάκριση του είδους των αγαθών αυτών, όπως απαιτείται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων και συγκεκριμένα από το άρθρο 6 παρ. 11 της παρ. Ε – υποπαράγραφος Ε.1 του ν. 4093/2012, διότι δεν περιέχει τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά των αγαθών, όπως αυτά διακρίνονται στις εμπορικές συναλλαγές,

β) για τα φορολογικά στοιχεία TIM., TIM., Δ.Α.-TIM., TIM., TIM. και TIM. εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. τα οποία ήταν καταχωρημένα στο λογ. λογιστικής «62.07 ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ», συνολικής καθαρής αξίας 5.112,59 € πλέον Φ.Π.Α. 1.175,88 €, δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. αυτών, εξαιτίας της ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών σε αυτά,

γ) για το φορολογικό στοιχείο Τ.Δ.Α. εκδόσεως της ατομικής επιχείρησης «.....» με Α.Φ.Μ. το οποίο ήταν καταχωρημένο στο λογ. λογιστικής «64.98.99.0023 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ», καθαρής αξίας 318,82 € πλέον Φ.Π.Α. 73,33 € και το οποίο αφορά «.....», δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. αυτού σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Κατά τη θεμελιώδη αρχή της Έκτης Οδηγίας του Συμβουλίου «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Το

δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού Φ.Π.Α.. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α..

2) Παραβίαση της αρχής χρηστής διοίκησης.

- Τα τιμολόγια τα οποία κρίθηκαν μη νόμιμα περιείχαν όλα τα απαραίτητα στοιχεία που προβλέπονται στον νόμο (άρθρο 6 παρ. 11 Κ.Φ.Α.Σ.), που τα καθιστούσαν νόμιμα, καθ' όλα πλήρη, ακριβή και επαρκή, από τα οποία η φορολογική αρχή είχε εμφανώς τη δυνατότητα να εξαγάγει ορθά και εμπεριστατωμένα συμπεράσματα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.
- Οι συναλλαγές με τους εκδότες των τιμολογίων ήταν απολύτως νόμιμες και προσήκουσες στα συναλλακτικά ήθη, καθώς καταβλήθηκε το συνολικό τίμημα σε τραπεζικό λογαριασμό αυτών, γεγονός που καταδεικνύει και την πλήρη διαφάνεια.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (αρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος).

4) Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

5) Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενης πράξης.

- Η φορολογική αρχή δεν θεμελιώνει επαρκώς τους λόγους που την οδήγησαν σε απόρριψη των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 11 της παραγράφου Ε', υποπαράγραφος Ε.1' (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών) του ν. 4093/2012 ορίζεται ότι: «Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις

ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Επειδή, με την απόφαση του Τμήματος Β' του Συμβουλίου της Επικρατείας 444/2017 κρίθηκε ότι για την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών ερευνάται αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, χωρίς να ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης. Ειδικότερα, ο φόρος είναι εκπεστέος όταν: α) το κύρος και η γνησιότητα των παραστατικών δεν αμφισβητείται από τη φορολογική αρχή, β) δεν αμφισβητείται από το Δημόσιο η απόδοση του φόρου από τους εκδότες τους, προκειμένου αυτός να υπολογισθεί ως εισροή και να εκπέσει από τον φόρο εκροών της επιχείρησης, γ) σύμφωνα με το περιεχόμενο των ως άνω τιμολογίων, η επιχείρηση υποβλήθηκε στις ένδικες δαπάνες για την πραγματοποίηση πράξεων υπαγόμενων στον ΦΠΑ.

Από την απουσία και μόνο επαρκούς αιτιολογίας στα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δε γεννάται αμφισβήτηση ως προς την καταβολή από την επιχείρηση προς τους εκδότες τους της αναγραφόμενης σε αυτά δαπάνης και του αναλογούντος ΦΠΑ κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών, αλλά μόνο ενδεχομένως αμφισβήτηση ως προς την παραγωγικότητα των σχετικών δαπανών για την επιχείρηση, που όμως δεν εξετάζεται κατά την προκείμενη φορολογία, τότε ο φόρος είναι εκπεστέος.

Επειδή, με την απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας 5372/2012 κρίθηκε ότι για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών απαιτείται ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Τυπικές δε παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου. 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.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση, βάσει της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον Φ.Π.Α.:

α) του TIM. εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 11.156,80 € πλέον Φ.Π.Α. 2.566,06 €, με το αιτιολογικό ότι η περιγραφή των ειδών των αγαθών σε αυτό είναι ελλιπής και ανεπαρκής με συνέπεια να μην είναι δυνατή η διάκριση του είδους των αγαθών αυτών, όπως απαιτείται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Στοιχείων και συγκεκριμένα από το άρθρο 6 παρ. 11 της παρ. Ε – υποπαράγραφος Ε.1 του ν. 4093/2012, διότι δεν περιέχει τα ποιοτικά και τεχνικά χαρακτηριστικά των αγαθών, όπως αυτά διακρίνονται στις εμπορικές συναλλαγές. Συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. τα ληφθέντα αγαθά περιγράφονται ως «γωνίες σιδήρου» χωρίς άλλα χαρακτηριστικά όπως διαστάσεις, χρωματισμός, και χωρίς να αναγράφεται η χρήση για την οποία προορίζονται (π.χ. περίφραξη, στηρίξεις φυτών κ.τλ.), και

β) των TIM., TIM., Δ.Α.-TIM., TIM., TIM. και TIM. εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ. τα οποία ήταν καταχωρημένα στο λογ. λογιστικής «62.07 ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ», συνολικής καθαρής αξίας 5.112,59 € πλέον Φ.Π.Α. 1.175,88 €, εξαιτίας της ελλιπούς περιγραφής του είδους των αγαθών σε αυτά. Συγκεκριμένα όπως αναφέρεται στην έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. η περιγραφή των ειδών στα εν λόγω τιμολόγια είναι μη εξειδικευμένη, δεν αναγράφονται διαστάσεις ούτε κάποιο άλλο χαρακτηριστικό που να εξατομικεύει τα αγαθά (π.χ. σειριακός αριθμός ανταλλακτικών).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου, καθόσον από τα φορολογικά στοιχεία προκύπτει καταρχήν η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου (άρθρο 30 Ν. 2859/2000), δη τα αγαθά που αγοράστηκαν να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, καθόσον αυτές οι προϋποθέσεις δεν αμφισβητήθηκαν από τη φορολογική αρχή, οι τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του που αποδόθηκαν από τη φορολογική αρχή, ήτοι η ελλιπής περιγραφή, δεν μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου (ΣΤΕ 444/2017).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για το φορολογικό στοιχείο Τ.Δ.Α. εκδόσεως «.....» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 318,82 € πλέον Φ.Π.Α. 73,33 €, το οποίο δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. αυτού σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιο λόγο ακύρωσης, συνεπώς δεν αμφισβητεί την εν λόγω διαφορά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ.

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

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου

.....

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	232.216,14€	232.216,14€	232.216,14€
Αξία φορολογητέων εισροών	267.130,25€	250.542,04€	266.811,43€
Φόρος εκροών	53.639,70€	53.639,70€	53.639,70€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	61.019,36€	57.204,09€	60.946,03€
Αφαιρούμενα ποσά από το γενικό σύνολο του φόρου εισροών	1,66€	1,66€	1,66€
Φόρος εισροών	61.017,70€	57.202,43€	60.944,37€
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.378,00€	3.562,73€	7.304,67€
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου		3.815,27€	73,33€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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