



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

Καλλιθέα, 1/9/2023

Αριθμός απόφασης: 1109

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2021 – 31/12/2021, και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2022 – 31/5/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2021 - 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. ποσού 13.730,22 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.865,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 20.595,33 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1/1/2022 - 31/5/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. ποσού 7.576,50 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 3.788,25 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 11.364,75 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), φορολογικών περιόδων από 1/1/2021 - 31/12/2021 και 1/1/2022 - 31/5/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου.

Με το με αριθμό πρωτ. 2^ο ΕΛ.Κ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ έγγραφο κοινοποιήθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου στην προσφεύγουσα και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων Φ.Π.Α. ενώ με την από και με αριθμό πρωτ. 2^ο ΕΛ.Κ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ Πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. της ζητήθηκε η προσκόμιση των προβλεπόμενων βιβλίων, αρχείων και λοιπών δικαιολογητικών.

Στα πλαίσια ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν βάσει της ΔΕΛ Αοδηγίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, ελέγχθηκαν μεταξύ άλλων τα πέντε μεγαλύτερα σε αξία τιμολόγια αγοράς για τα οποία η εταιρία εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και διαπιστώθηκε ότι για ένα εξ αυτών δεν πληρούνταν οι νόμιμες προϋποθέσεις έκπτωσης. Το τιμολόγιο αυτό έφερε τα παρακάτω στοιχεία:

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	Α.Φ.Μ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ
.....				300.000,00	72.000,00	Υπηρεσίες για την ανάπτυξη project βάσει σύμβασης

Μετά την κοινοποίηση του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων και των Προσωρινών Διορθωτικών Προσδιορισμών Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 1/1/2021-31/12/2021 και 1/1/2022-31/5/2022 η προσφεύγουσα υπέβαλε τις απόψεις της στον έλεγχο με το υπ' αριθ. απαντητικό έγγραφο, το οποίο λήφθηκε μεν υπόψη αλλά δεν επηρέασε το πόρισμα του ελέγχου, με αποτέλεσμα την έκδοση των οριστικών πράξεων για

τις διαπιστωθείσες παραβάσεις που αφορούσαν τη συμπερίληψη του ανωτέρω τιμολογίου στις φορολογητέες εισροές της αντίστοιχης δήλωσης Φ.Π.Α. και τη μεταφορά του σχηματισθέντος πιστωτικού υπολοίπου στις επόμενες δηλώσεις.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το εν λόγω τιμολόγιο, καθαρής αξίας 300.000,00 ευρώ συν Φ.Π.Α. 72.000,00 ευρώ, που εκδόθηκε την 27/4/2021, αφορά παροχή υπηρεσιών σε εκτέλεση του από 1/10/2020 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της προμηθεύτριας εταιρίας και της εταιρίας Μετά τη συγχώνευση της τελευταίας, με την υπ' αριθ. συμβολαιογραφική πράξη συγχώνευσης δια απορρόφηση, η απορροφώσα εταιρία (προσφεύγουσα) υπεισήλθε σε όλες τις έννομες σχέσεις (δικαιώματα και υποχρεώσεις) της απορροφώμενης με αποτέλεσμα να αναλάβει και τις απαιτήσεις έναντι της εταιρίας δυνάμει του ανωτέρω συμφωνητικού, η διάρκεια του οποίου είχε ορισθεί μεν μέχρι την 30/11/2020, αλλά προβλεπόταν η δυνατότητα εξάμηνης παράτασης, ήτοι μέχρι την 31/5/2021, με έγγραφη σύμφωνη γνώμη των συμβαλλόμενων. Αν και δεν υπήρξε τέτοια έγγραφη συμφωνία, η παράταση επικυρώθηκε αναδρομικά με το από 27/4/2021 ιδιωτικό συμφωνητικό αποπεράτωσης έργου μεταξύ προμηθεύτριας και απορροφώσας (προσφεύγουσας). Ως εκ τούτου ήταν απολύτως σύννομη η έκδοση του επίμαχου τιμολογίου την 27/4/2021 προς την ίδια (προσφεύγουσα).

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι το επίμαχο τιμολόγιο δε φέρει όλα τα απαραίτητα κατά νόμο στοιχεία ώστε να είναι δυνατή η έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) το τιμολόγιο δεν είναι απαραίτητο να περιλαμβάνει στοιχεία για την έκταση και τη φύση των παρεχόμενων υπηρεσιών στην περίπτωση που αυτά προκύπτουν από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει. Επομένως η παραπομπή στο προαναφερόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό (από 1/10/2020 μεταξύ της εταιρίας και της εταιρίας που γίνεται στο σώμα του τιμολογίου είναι αρκετή, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 9 § 1 των Ε.Λ.Π.

3. Ακόμα και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η παραπομπή στη σύμβαση δεν καλύπτει τις τυπικές προϋποθέσεις περιγραφής ενός φορολογικού στοιχείου, υπάρχει πλήθος άλλων εγγράφων που αποδεικνύει ότι οι υπηρεσίες πράγματι παρασχέθηκαν και σχετίζονται με το εν λόγω τιμολόγιο (συμπερίληψη του παραστατικού στις φορολογητέες εκροές και καταχώρησή του στα έσοδα από την προμηθεύτρια εταιρία, καταχώρησή του σε λογαριασμό παγίων της ίδιας (προσφεύγουσας) και υπογραφή σύμβασης δανείου ποσού 300.000,00 ευρώ μεταξύ της ίδιας (προσφεύγουσας) και της προμηθεύτριας – που τυγχάνει και συνδεδεμένη επιχείρηση – με σκοπό την αποπληρωμή του επίμαχου τιμολογίου).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 9 των Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), όπως ίσχυαν την κρινόμενη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

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. 1α) Τιμολόγιο εκδίδουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου, και οι οντότητες που είναι εγγεγραμμένες σε ένα από τα ειδικά καθεστώτα των άρθρων 47β και 47γ του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

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.

[...]

Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000), όπως ίσχυαν την κρινόμενη φορολογική περίοδο, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1. Επιβολή του φόρου

«Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

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) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

[...]

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.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

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

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

[...]

Άρθρο 32. 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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

[...]

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.

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπώσεων

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

[...]

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

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

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

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

[...]

Άρθρο 36. Υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).

[...]

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.

[...]

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων,

β) ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται στις περ. α) και στ), καθώς και κάθε σχετικό θέμα της περ. ζ) της παρ. 4.

γ) ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 5, καθώς και των παραγράφων 5α και 5β,

δ) ο χρόνος και ο τρόπος διαχωρισμού των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου,

ε) ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου, προκειμένου για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου και

στ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών και ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών,

ζ) το χρονικό διάστημα εργασιών ίδρυσης επιχείρησης.

[...]

Άρθρο 38. Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο

[...]

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου

[...]

6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ειδικά για εμπρόθεσμη δήλωση και με την προϋπόθεση ότι το οφειλόμενο ποσό υπερβαίνει το ποσό των εκατό (100) ευρώ, ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει την καταβολή του οφειλόμενου ποσού σε δύο (2) άτοκες ισόποσες δόσεις. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό της δεύτερης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C74/08). Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C-47/98, C-98/98). Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

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

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

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95, C-110/98, C-400/98, C32/03, c-177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία (C-342/87).»

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

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05.

Το ΔΕΚ (Υποθ C-98/98 Αποφ 8-6-2000) αποφάνθηκε ότι υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να δικαιούται εκπτώσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν ως εισροές, αν οι υπηρεσίες αυτές δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεως που παρέχει δικαίωμα έκπτωσης, αλλά στο πλαίσιο δραστηριοτήτων που είναι απλώς συνέπεια της πράξεως αυτής, εκτός εάν αυτός ο υποκείμενος στον φόρο αποδεικνύει με αντικειμενικά στοιχεία ότι οι συνδεδεμένες με την παροχή των υπηρεσιών αυτών δαπάνες αποτελούν μέρος του κόστους των διαφόρων στοιχείων που συνθέτουν την τιμή εκροής.

Σύμφωνα με την απόφαση της 31-12-1989 του ΔΕΚ (Υποθ C-342/1987) η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε Φ.Π.Α.

Επειδή ο έλεγχος, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπίστωσε τα εξής:

«1) Στο ΤΠΥ της εταιρίας με ΑΦΜ δεν αναφέρεται συγκεκριμένα η σύμβαση βάσει της οποίας εκδόθηκε . Κατόπιν αυτών δεν είναι δυνατή η συσχέτιση του εν λόγω τιμολογίου με την από 1-10-2020 σύμβαση μεταξύ της επιχείρησης ως προμηθεύτριας επιχείρησης και της εταιρίας

2) Η εκδότρια του στοιχείου εταιρία, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας μας δεν είχε δηλώσει στην φορολογική διοίκηση τις συγκεκριμένες δραστηριότητες που αναφέρονται στο από 1-10-2020 συμφωνητικό.

3) Παράλληλα η λήπτρια επιχείρηση (ελεγχόμενη) μπορούσε να παρέχει τις συγκεκριμένες υπηρεσίες τις οποίες είχε δηλώσει από 13-10-2020 ως δευτερεύουσες δραστηριότητες ήτοι τις υπηρεσίες σχεδιασμού , υποστήριξης και ολοκλήρωσης συστήματος λογισμικού, τις υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης τεχνολογιών της πληροφορίας για δίκτυο και συστήματα, τις υπηρεσίες επεξεργασίας δεδομένων και τις δραστηριότητες παροχής επιχειρηματικών συμβούλων και άλλων συμβούλων διαχείρισης.

4) Στο με αριθμό συμβόλαιο συγχώνευσης δια απορρόφησης της εταιρίας από την ελεγχόμενη αναφέρεται ότι συντάχθηκε έκθεση του άρθρου 17 του ν 4548/2018 επί των περιουσιακών στοιχείων της απορροφούμενης εταιρίας βάσει του

ισολογισμού μετασχηματισμού της 30-11-2020 , η οποία καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ με αριθμόΣτην εν λόγω έκθεση αναφέρεται ότι η συγχώνευση θα διενεργηθεί με την μεταβίβαση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της απορροφώμενης εταιρίας. Σημειώνουμε ότι η καθαρή θέση της απορροφώμενης εταιρίας εκτιμήθηκε σε 2.575,82 ευρώ.

5) Η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι η παροχή των υπηρεσιών που συμφωνήθηκαν με το από 1-10-2020 συμφωνητικό δεν ολοκληρώθηκε την 30-11-2020 (όπως αναφέρεται στο συμφωνητικό) αλλά την 27-4-2021 ήτοι μετά την συγχώνευσής της δια απορρόφησης με την εταιρία Ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός δεν επαληθεύεται, διότι καμία αναφορά δεν γίνεται στο με αριθμό συμβόλαιο συγχώνευσης , ούτε αναφέρεται στον ισολογισμό μετασχηματισμού της 30-11-2020 της εταιρίας η συγκεκριμένη υποχρέωση που είχε αναλάβει με το από 1-10-2020 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών με την συνδεδεμένη της επιχείρηση

6) Το ΤΠΥ εκδόθηκε την 27-4-2021 ήτοι έξι μήνες μετά την υπογραφή του από 1-10-2020 συμφωνητικού και μετά την λήξη της διάρκειας αυτού .Σημειώνουμε ότι η διάρκειά του εν λόγω ιδιωτικού συμφωνητικού δεν είχε παραταθεί με έγγραφη γνώμη των συμβαλλόμενων μερών. μετά την λήξη του (30-11-2020).

7) Η ελεγχόμενη εταιρία έχει καταχωρήσει το εν λόγω τιμολόγιο σε χρέωση του λογαριασμού 18.90.10.0024 <<έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης>>. Παρόλα αυτά δεν αποδείχθηκε στον έλεγχο ποιο είναι το είδος των συγκεκριμένων εξόδων πρώτης εγκατάστασης, ο χρόνος που παρασχέθηκαν και ο τρόπος τιμολόγησης τους.

8) Η ελεγχόμενη δεν κατέβαλε στην προμηθεύτρια επιχείρηση την καθαρή αξία του στοιχείου πλέον του αναλογούντος φπα. Προσκόμισε στον έλεγχο την από 31-12-2021 σύμβαση δανείου μεταξύ της επιχείρησης (δανείστρια) και της ελεγχόμενης(οφειλέτρια) με την οποία παραχωρήθηκε δάνειο ποσού 300.000 ευρώ με περίοδο χάριτος από 31-12-2021/ 31-12-2022 και αποπληρωμή έως 31-12-2024 Παρόλα αυτά καμία αναφορά δεν γίνεται στην εν λόγω σύμβαση ότι το δάνειο χορηγήθηκε για την πληρωμή του συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου.

9) Στο ως άνω φορολογικό στοιχείο δεν αναφέρεται ο τρόπος πληρωμής Στην περίπτωση που ήθελε γίνει δεκτό ότι το εν λόγω δάνειο χορηγήθηκε για την πληρωμή την αξίας του στοιχείου και των αναγραφόμενων σε αυτό υπηρεσιών και πάλι δεν περιλαμβάνει τον αναλογούντα φπα , ο οποίος δεν έχει καταβληθεί μέχρι την σύνταξη του παρόντος από την ελεγχόμενη.

10)Το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν.4308/2014. Στην περίπτωση στ' της παρ. 1 αναφέρεται ότι στο τιμολόγιο αναγράφεται (υποχρεωτικά) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

11) Στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο». Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι

ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012, ΣτΕ1030/2014).»

Επειδή, βάσει των προεκτεθέντων, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ως όφειλε το είδος και τη φύση των υπηρεσιών που τιμολογήθηκαν με το εν λόγω τιμολόγιο, ούτε ότι χρησιμοποιήθηκαν οι υπηρεσίες σε φορολογητέες εκροές της, ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α., και εν τέλει ούτε ότι πράγματι οι υπηρεσίες αυτές παρασχέθηκαν από τη φερόμενη ως προμηθεύτρια εταιρία.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων από 1/1/2021 – 31/12/2021 και 1/1/2022 – 31/5/2022, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της και κρίνεται ορθός ο καταλογισμός των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. από τον έλεγχο.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρίας με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.: 20.595,33 ευρώ

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.: 11.364,75 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.