



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1615**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 25.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με έδρα στην, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, κάτοικο Αθηνών, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ./29.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 29.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 25.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /29.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, απορρίφθηκε όμως εν μέρει το διατυπωθέν με την υπ' αριθμ. /24.8.2023 οικεία δήλωσή της ΦΠΑ Ιουλίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.07.2023-31.07.2023) αίτημά της για επιστροφή ποσού ΦΠΑ συνολικού ύψους 3.618.656,24 € (που προέκυπτε από τιμολόγια εκδοθέντα εντός της περιόδου 01.07.2023-31.07.2023) και συγκεκριμένα ως προς ποσό συνολικού ύψους 198.833,83 € (ενώ κατά το υπόλοιπο ποσό συνολικού ύψους 3.419.822,41 € το αίτημά της έγινε δεκτό), με την αιτιολογία ότι δεν κατέστη δυνατό να επαληθευθεί ο συσχετισμός των επιμέρους τιμολογίων που συνόδευαν τα αγορασθέντα αγαθά κατά την εισαγωγή τους με τα αντίστοιχα συγκεντρωτικά τιμολόγια που εξέδωσε η προμηθεύτρια οντότητα, ελλείψει μάλιστα σαφούς περιγραφής σ' αυτά των πωληθέντων αγαθών, αλλά και ειδικότερης σύμβασης και συνεπώς δεν πληρούνταν κατά την ημερομηνία έκδοσης της από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ για την επιστροφή του αιτηθέντος ποσού. Εξάλλου, για τον ίδιο λόγο το ποσό αυτό δεν αναγνωρίστηκε ούτε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και την έγκριση της ως άνω αίτησής της στο σύνολό της, δηλαδή και κατά το ως άνω ποσό συνολικού ύψους 198.833,83 €, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αποδεδειγμένη αγορά και εισαγωγή των συγκεκριμένων παγίων.
- 2) Υπογραφή συμφωνητικού με τον προμηθευτή οίκο του εξωτερικού για την έκδοση νέων στοιχείων-παραστατικών για την ασφαλή ταυτοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών.
- 3) Αναφορικά με τις διατηρούμενες στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου αιτιάσεις:
 - α) Είναι συνήθης πρακτική στις διεθνείς συναλλαγές η εκ των υστέρων διόρθωση ή συμπλήρωση των τιμολογίων, ευχέρεια άλλωστε προβλεπόμενη κατά το κείμενο εν Ελλάδι νομικό πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ουσιαστικά η σχετική αιτίαση συνιστά παραδοχή του ελέγχου ότι αποδέχεται το γεγονός ότι τα ομαδικά τιμολόγια αφορούν τις τιμολογήσεις των επιμέρους παραστατικών στους οικείους

φακέλους εισαγωγής των ιδίων πάντοτε αγαθών, ωστόσο αρνείται να αποδεχθεί την ουσιαστική βασιμότητα των εκ μέρους της προσκομισθέντων στοιχείων, προσκολλώμενος σε αόριστη επίκληση τυπικών λόγων που αφορούν την πρακτική και όχι συγκεκριμένες νομικές ρυθμίσεις.

β) Υποβάλλοντας την υπ' αριθμ. καταχώρησης/24.8.2023 αίτηση επιστροφής της πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023 συμπεριέλαβε τον αναλογούντα στις οικείες συναλλαγές ΦΠΑ και δη των ομαδικών τιμολογίων, των οποίων ο ΦΠΑ μάλιστα υπολείπεται των επιμέρους τιμολογίων που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή. Δεδομένου ότι η εισαγωγή των οικείων αγαθών έχει ολοκληρωθεί, προκρίθηκε να μην εκκινήσει σχετική διαδικασία αντικατάστασης των περιληφθέντων στους φακέλους εισαγωγής επιμέρους τιμολογίων και να μην αναζητήσει τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά των δασμών και ΦΠΑ αναλογούντα στις υπερβαίνουσες τις τελικές αξίες των αγαθών αναφερόμενες αξίες αυτών στα επιμέρους τιμολόγια. Τούτο δε, αφού ουσιαστικά το μεγαλύτερο μέρος του ΦΠΑ περιλαμβάνεται στην κρινόμενη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, δε θα ήθελε να εκληφθεί ότι αναζητά παράλληλα επιστροφή ΦΠΑ από δύο διαφορετικές Υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης. Εντούτοις, εάν τούτο κρίνεται απαραίτητο, θα προβεί σε σχετική διόρθωση των παραστατικών και στους οικείους φακέλους εισαγωγής που τηρούνται στο Τελωνείο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.07.2023-31.07.2023: «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 υποβάλλουν 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 [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.07.2023-31.07.2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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. 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. 1.α. [...]. 2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα, γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28, δ) [...]. 3. **Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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. 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, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...], γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, δ) [...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...]. 3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το

άρθρο 10 του παρόντος. [...]. 2. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά υπόκεινται σε δασμούς, γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος, που έχουν θεσπισθεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και γίνονται απαιτητές από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις. 3. [...]. 4. Όταν τα εισαγόμενα αγαθά δεν υπόκεινται σε καμία επιβάρυνση της παραγράφου 2, η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά την είσοδο των αγαθών στο τελωνειακό έδαφος και ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή των δασμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της τελωνειακής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το 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. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 και 3 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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) [...]. 2. [...]. 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 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 εκππτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. [...]. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκππτώσεις 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. [...]. 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 [...], 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) [...], 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. [...]. 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. [...]. β) Τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «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 [...] ή iii) αφορά αγαθά επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1, 2 και 5 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 24.8.2023 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ'

αριθμ./24.8.2023 δήλωσης ΦΠΑ Ιουλίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.07.2023-31.07.2023) της προσφεύγουσας-αίτησής της): «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας. [...]. 3. [...]. 5. Με απόφαση του Διοικητή μπορούν να ορίζονται οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 της υπ' αριθμ. Α.1104/6.5.2020 (ΦΕΚ Β' 1895/18.5.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), αλλά και κατά την 24.8.2023 (ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ./24.8.2023 δήλωσης ΦΠΑ Ιουλίου 2023 (φορολογική περίοδος 01.07.2023-31.07.2023) της προσφεύγουσας-αίτησής της): «Με την παρούσα απόφαση καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει.

Άρθρο 1: Δικαίωμα επιστροφής. Ο φόρος **επιστρέφεται**, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξαρχής ή από επιγενόμενο λόγο. **Άρθρο 2:** Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου. 1. Αίτηση Επιστροφής. Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στη δήλωση αυτή ο υποκείμενος στο φόρο έχει αθροιστικά: -συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή), -επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, -συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. [...]. Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα. [...]. Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή. [...]. 2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006, όπως ίσχυε κατά την 31.7.2023 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.07.2023-31.07.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν **είτε** να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο **είτε** να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (....., σκέψεις 50 και 52): «...**50.** Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον

υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23). **51. [...]. 52.** Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι **ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις.** [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (*Vittamed technologijos*, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψη 42): «Υπενθυμίζεται ότι η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών **από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο** για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού έκπτωσης. Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (απόφαση της 12^{ης} Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Η αγορά και εισαγωγή των υπό κρίση παγίων (μηχανημάτων) δεν μπορεί να αμφισβητηθεί, δεδομένου ότι τα πάγια αυτά ελέγχθηκαν από τις φορολογικές αρχές τόσο κατά τις σχετικές διαδικασίες διασάφησης όσο και στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου, με τη διενέργεια αυτοψίας στο χώρο εγκατάστασης ή αποθήκευσής τους. Δηλαδή τα εισαχθέντα πάγια είναι μονοσήμαντα περιγραφόμενα και είναι τα ίδια που ελέγχθηκαν από τις φορολογικές αρχές.

Άλλωστε, οι διασταυρωτικές ελεγκτικές διαδικασίες κατά την εισαγωγή των παγίων αποκλείει το ενδεχόμενο να έχουν παραληφθεί διαφορετικά ή ακόμη και επιπρόσθετα πάγια.

Συνεπώς, ο έλεγχος δεν μπορεί να αμφισβητεί τον αναλογούντα και ήδη αποδεδειγμένα καταβληθέντα ΦΠΑ κατά την εισαγωγή των παγίων με το πρόσχημα ότι στη συνέχεια δεν καταχωρήθηκαν τα επιμέρους τιμολόγια αγοράς τους, αλλά αντ' αυτών κατά ομαδοποίηση των οικείων αγορών των παγίων ο προμηθευτής εξέδωσε τα συγκεντρωτικά τιμολόγια, τα οποία η ίδια καταχώρησε στα βιβλία της και εξόφλησε το τίμημά τους διατραπεζικά κατά τους μήνες Ιούλιο και Σεπτέμβριο.

Δηλαδή η εμμονή του ελέγχου προς αμφισβήτηση του ΦΠΑ των οικείων εισαγωγών δεν παρέχει οιαδήποτε λογική εξήγηση στο ερώτημα πώς χάνεται το δικαίωμα επιστροφής του αποδεδειγμένα καταβληθέντος κατά την εισαγωγή των εν λόγω παγίων ΦΠΑ (αδιαφόρως με ποια αξία αυτά τελικά καταχωρήθηκαν).

Άλλωστε, κατά ρητή παραδοχή του ελέγχου τα επιμέρους παραστατικά αγορών των παγίων δεν έχουν καταχωρηθεί και συνεπώς, μη συσχετίζοντας-αναγνωρίζοντας τα συγκεντρωτικά τιμολόγια, περαιτέρω δεν παρέχεται οιαδήποτε εξήγηση για τον τρόπο που τα πάγια αυτά εν τέλει θα μπορούν να καταχωρηθούν στα πάγια της.

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στις 18.12.2023 υπέγραψε με τον προμηθευτή οίκο εξωτερικού συμφωνητικό για την έκδοση νέων παραστατικών για την ασφαλή ταυτοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών, σύμφωνα με το οποίο λήφθηκε υπόψη ότι η προμηθεύτρια είχε προβεί κατά τους μήνες Φεβρουάριο και Μάρτιο 2023 σε διαδοχικές πωλήσεις των παρακάτω παγίων προς την προσφεύγουσα, τα οποία ομαδοποιούνταν σε δύο εισαγωγές:

α) Τα πάγια, στα οποία αφορά η πρώτη εισαγωγή, παραδόθηκαν προς εισαγωγή στο ελληνικό τελωνειακό έδαφος τον Απρίλιο 2023, συνοδευόμενα για τις ανάγκες της εισαγωγής από τα υπ' αριθμ./16.3.2023 με αξία 180.500,00 δολάρια ΗΠΑ,/16.3.2023 τιμολόγιο με αξία 140.000,00 δολάρια ΗΠΑ,/16.3.2023 τιμολόγιο με αξία 110.000,00 δολάρια ΗΠΑ και/16.3.2023 τιμολόγιο με αξία 180.000,00 δολάρια ΗΠΑ (σύνολο 610.500,00 δολάρια ΗΠΑ). Στη συνέχεια στις 31.3.2023 η προμηθεύτρια εξέδωσε το υπ' αριθμ./31.3.2023 συγκεντρωτικό τιμολόγιο για τα πάγια με συνολική αξία 609.138,00 δολάρια ΗΠΑ, το οποίο όμως δε συσχετιζόταν ρητά με τα προαναφερθέντα επιμέρους τιμολόγια, ενώ και τα τιμολογηθέντα ποσά δε συνέπιπταν απολύτως. Εκ των υστέρων διαπιστώθηκε από την προμηθεύτρια ότι στο υπ' αριθμ./16.3.2023 είχε αναγραφεί εσφαλμένη αξία (140.000,00 δολάρια ΗΠΑ αντί της ορθής αξίας 138.638,00 δολάρια ΗΠΑ). Εν τω μεταξύ, η ίδια είχε εξοφλήσει το ως άνω συγκεντρωτικό τιμολόγιο διαπραπειακά τον Ιούλιο 2023, οπότε και το καταχώρησε στα βιβλία της.

β) Τα πάγια, στα οποία αφορά η δεύτερη εισαγωγή, παραδόθηκαν προς εισαγωγή στο ελληνικό τελωνειακό έδαφος τον Απρίλιο 2023, συνοδευόμενα για τις ανάγκες της εισαγωγής από τα υπ' αριθμ./28.2.2023 τιμολόγιο με αξία 40.100,00 δολάρια ΗΠΑ,/28.2.2023 τιμολόγιο με αξία 85.500,00 δολάρια ΗΠΑ και/7.3.2023 τιμολόγιο με αξία 69.000,00 δολάρια ΗΠΑ (σύνολο 194.600,00 δολάρια ΗΠΑ). Στη συνέχεια στις 14.7.2023 η προμηθεύτρια εξέδωσε το υπ' αριθμ./14.7.2023 συγκεντρωτικό τιμολόγιο για τα πάγια με συνολική αξία 146.953,00 δολάρια ΗΠΑ, το οποίο όμως δεν περιείχε ρητή συσχέτιση με τα προαναφερθέντα επιμέρους τιμολόγια, ενώ και τα τιμολογηθέντα ποσά δε συνέπιπταν απολύτως. Εκ των υστέρων διαπιστώθηκε από την προμηθεύτρια ότι και στα τρία τιμολόγια είχε αναγραφεί εσφαλμένες αξίες (στο υπ' αριθμ./28.2.2023 τιμολόγιο 40.100,00 δολάρια ΗΠΑ αντί της ορθής αξίας 30.263,00 δολάρια ΗΠΑ, στο υπ' αριθμ./28.2.2023 τιμολόγιο 85.500,00 δολάρια ΗΠΑ αντί της ορθής αξίας 64.700,00 δολάρια ΗΠΑ και στο υπ' αριθμ./7.3.2023 τιμολόγιο 69.000,00 δολάρια ΗΠΑ αντί της ορθής αξίας 51.990,00 δολάρια). Εν τω μεταξύ, η ίδια είχε καταχωρήσει το ως άνω συγκεντρωτικό τιμολόγιο στα βιβλία της και το είχε εξοφλήσει διαπραπειακά το Σεπτέμβριο 2023.

Οι δύο εταιρείες συμφώνησαν να προβεί η προμηθεύτρια στις ακόλουθες ενέργειες για την ασφαλή ταυτοποίηση των σχετικών συναλλαγών:

Αναφορικά με την πρώτη εισαγωγή συνολικού ποσού 609.138,00 δολαρίων ΗΠΑ:

- (i) να ακυρώσει το υπ' αριθμ./16.3.2023 τιμολόγιο αξίας 140.000,00 δολαρίων ΗΠΑ,
- (ii) σε αντικατάσταση αυτού να εκδώσει το υπ' αριθμ./16.3.2023 τιμολόγιο αξίας 138.638,00 δολαρίων ΗΠΑ,
- (iii) να προβεί στην έκδοση του υπ' αριθμ./18.12.2023 πιστωτικού τιμολογίου, ισόποσου του υπ' αριθμ./31.3.2023 συγκεντρωτικού τιμολογίου (προς έμμεση ακύρωση αυτού) και

- (iv) να προβεί σε συμπλήρωση και επανέκδοση του υπ' αριθμ...../18.12.2023 νέου ισόποσου συγκεντρωτικού τιμολογίου με τη ρητή μνεία των επιμέρους εκδοθέντων για τις ανάγκες της εισαγωγής τιμολογίων, ώστε να προκύπτει ότι αφορούν στην ίδια συναλλαγή.

Αναφορικά με τη δεύτερη εισαγωγή συνολικού ποσού 146.953,00 δολαρίων ΗΠΑ:

- (i) να ακυρώσει το υπ' αριθμ./28.2.2023 τιμολόγιο αξίας 40.100,00 δολαρίων ΗΠΑ, το υπ' αριθμ./28.2.2023 τιμολόγιο αξίας 85.500,00 δολαρίων ΗΠΑ και το υπ' αριθμ./7.3.2023 τιμολόγιο αξίας 69.000,00 δολαρίων ΗΠΑ,
- (ii) σε αντικατάσταση αυτών να εκδώσει το υπ' αριθμ./28.2.2023 αξίας 30.263,00 δολαρίων ΗΠΑ, το υπ' αριθμ./28.2.2023 αξίας 64.700,00 δολαρίων ΗΠΑ και το υπ' αριθμ./7.3.2023 αξίας 51.990,00 δολαρίων ΗΠΑ,
- (iii) να προβεί στην έκδοση του υπ' αριθμ./18.12.2023 πιστωτικού τιμολογίου, ισόποσου του υπ' αριθμ./14.7.2023 συγκεντρωτικού τιμολογίου (προς έμμεση ακύρωση αυτού) και
- (iv) να προβεί σε συμπλήρωση και επανέκδοση του υπ' αριθμ./18.12.2023 νέου ισόποσου συγκεντρωτικού τιμολογίου με τη ρητή μνεία των επιμέρους εκδοθέντων για τις ανάγκες της εισαγωγής τιμολογίων, ώστε να προκύπτει ότι αφορούν στην ίδια συναλλαγή.

Δια των ανωτέρω προσκομισθέντων παραστατικών διασφαλίζεται η προβλεπόμενη στο άρθρο 5 ν. 4308/2014 αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για τις εν λόγω συναλλαγές και το διακανονισμό τους, ώστε δεν καταλείπεται πλέον οιαδήποτε αμφιβολία για την εκπαισιμότητα του αναλογούντος επ' αυτών ΦΠΑ.

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι ραρά τα ανωτέρω ο έλεγχος διατηρεί ως μόνη αιτίαση των καταλογισθεισών διαφορών ότι δήθεν:

«Εξακολουθεί να υφίσταται η έλλειψη δυνατότητας συσχετισμού των επανεκδοθέντων ομαδικών τιμολογίων με τα κατάλληλα απαιτούμενα συνοδευτικά έγγραφα, από τα οποία να αποδεικνύονται αφενός οι εισαγωγές και αφετέρου τόσο ο καταβληθείς Φ.Π.Α. στο Τελωνείο εισαγωγής. Από την εκδότρια επιχείρηση της Μαλαισίας υφίσταται «διπλή» τιμολόγηση των παγίων αφενός με τα «ομαδικά» και αφετέρου με τα «επιμέρους» στοιχεία και ενώ τα πάγια εισέρχονται με τα επιμέρους στο αρμόδιο Τελωνείο και με βάση αυτά προσδιορίζεται η πλασματική αξία και ο αναλογούν Φ.Π.Α., το αίτημα επιστροφής στηρίζεται στα καταχώρηση των «ομαδικών». Επίσης, η παράλληλη ακύρωση και τροποποιημένη επανέκδοση και του μεγαλύτερου μέρους των επιμέρους τιμολογίων, τα οποία μάλιστα έχουν συμπεριληφθεί στους φακέλους εισαγωγής, συνοδεύουν τις διασαφήσεις του Τελωνείου και προσδιορίζουν «επισήμως» την πλασματική αξία εισαγωγής των παγίων και τον αναλογούντα καταβληθέντα Φ.Π.Α, δεν αποτελεί συνήθη πρακτική και για τις ανωτέρω επανεκδόσεις-τροποποιήσεις των επιμέρους τιμολογίων δεν προκύπτει η κοινοποίησή τους στο αρμόδιο Τελωνείο».

Δηλαδή ο έλεγχος ουσιαστικά αποδέχεται την αποδεδειγμένη συσχέτιση των ομαδικών τιμολογίων με τα επιμέρους τιμολόγια της εισαγωγής των ιδίων αγαθών, ωστόσο διατηρεί αμετάβλητες τις καταλογισθείσες δια του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων διαφορές με το

πρόσχημα ότι αφενός η παράλληλη ακύρωση και τροποποιημένη επανέκδοση του μεγαλύτερου μέρους των επιμέρους τιμολογίων δεν αποτελεί συνήθη πρακτική και αφετέρου δεν προκύπτει η κοινοποίηση των επανεκδοθέντων τιμολογίων στο αρμόδιο τελωνείο.

Επ' αυτών πρέπει να τονιστεί ότι:

- Για μεν την πρώτη αιτίαση, ότι είναι συνήθης πρακτική στις διεθνείς συναλλαγές η εκ των υστέρων διόρθωση ή συμπλήρωση των τιμολογίων, ευχέρεια άλλωστε προβλεπόμενη κατά το κείμενο εν Ελλάδι νομικό πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Ουσιαστικά η αιτίαση αυτή συνιστά παραδοχή του ελέγχου ότι αποδέχεται το γεγονός ότι τα ομαδικά τιμολόγια αφορούν τις τιμολογήσεις των επιμέρους παραστατικών στους οικείους φακέλους εισαγωγής των ιδίων πάντοτε αγαθών, ωστόσο αρνείται να αποδεχθεί την ουσιαστική βασιμότητα των εκ μέρους της προσκομισθέντων στοιχείων, προσκολλώμενος σε αόριστη επίκληση τυπικών λόγων που αφορούν την πρακτική και όχι συγκεκριμένες νομικές ρυθμίσεις.
- Για δε τη δεύτερη αιτίαση, ότι η ίδια, υποβάλλοντας την υπ' αριθμ. καταχώρησης/24.8.2023 αίτηση επιστροφής της πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023, συμπεριέλαβε τον αναλογούντα στις οικείες συναλλαγές ΦΠΑ και δη των ομαδικών τιμολογίων, των οποίων ο ΦΠΑ μάλιστα υπολείπεται των επιμέρους τιμολογίων, που καταβλήθηκε κατά την εισαγωγή. Δεδομένου ότι η εισαγωγή των οικείων αγαθών έχει ολοκληρωθεί, προκρίθηκε να μην εκκινήσει σχετική διαδικασία αντικατάστασης των περιληφθέντων στους φακέλους εισαγωγής επιμέρους τιμολογίων και να μην αναζητήσει τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά των δασμών και ΦΠΑ αναλογούντα στις υπερβαίνουσες τις τελικές αξίες των αγαθών αναφερόμενες αξίες αυτών στα επιμέρους τιμολόγια. Τούτο δε, αφού ουσιαστικά το μεγαλύτερο μέρος του ΦΠΑ περιλαμβάνεται στην ως άνω αίτησή της επιστροφής ΦΠΑ, δε θα ήθελε να εκληφθεί ότι αναζητεί παράλληλα επιστροφή ΦΠΑ από δύο διαφορετικές Υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 29.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, οι **βασικοί** (πέραν των υπολοίπων) λόγοι, για τους οποίους δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα της προσφεύγουσας προς επιστροφή (και) του ως άνω υπό κρίση ποσού, είναι ότι:

α) για μεν την πρώτη εκ των ως άνω δύο (2) εισαγωγών (η οποία πραγματοποιήθηκε εντός των μηνών Απριλίου και Μαΐου 2023) η προσφεύγουσα καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία εντός του Ιουλίου 2023 παραστατικό που (φέρεται να) εκδόθηκε εντός του Μαρτίου 2023 και συνεπώς, δεδομένου ότι η οικεία εντολή ελέγχου αφορούσε μόνο στην περίοδο 01.07.2023-31.07.2023, δεν ήταν εφικτό να διαπιστωθεί αν το οικείο παραστατικό όντως δεν είχε καταχωρηθεί (και ο αναλογών ΦΠΑ εισρών όντως δεν είχε χρησιμοποιηθεί-εκπεσθεί από το ΦΠΑ εκρών) σε προηγούμενη (προ του Ιουλίου 2023) φορολογική περίοδο, ενώ και η ίδια η προσφεύγουσα δεν πρόβαλε συναφώς κανέναν ισχυρισμό.

β) για δε τη δεύτερη εκ των ως άνω δύο (2) εισαγωγών, ενώ το οικείο παραστατικό (φέρεται να) εκδόθηκε εντός του Ιουλίου 2023 και συνεπώς ορθά καταχωρήθηκε εντός του μηνός αυτού στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, εντούτοις μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της συμπροσβαλλόμενης με αυτή, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου (αλλά και

μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της υπ' αριθμ. πρωτ./6.2.2024 έκθεσης απόψεων της ιδίας Προϊσταμένης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί από τη Φορολογική Διοίκηση το αν το/τα σχετικό/-ά αντικείμενο/-α-πάγιο/-α, στο/στα οποίο/-α αφορούσε η εισαγωγή, εξακολουθεί/-ούν να υφίστα(ν)ται στην κατοχή της προσφεύγουσας (και σε ποιο μέρος), ώστε να είναι δυνατό να διακριβωθεί για ποιο λόγο δεν είχε ξεκινήσει μέχρι την ημερομηνία αυτή ησιμοποίησή του(ς) για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων (σε φορολογητέα δραστηριότητα) από την προσφεύγουσα (ζήτημα που άπτεται ευθέως της αναγνώρισης ή μη δικαιώματός της να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ της οικείας εισροής και περαιτέρω να ζητήσει την επιστροφή του), ενώ και η προσφεύγουσα δεν έχει προσκομίσει συναφώς κανένα έγγραφο, από το οποίο να τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι το/τα σχετικό/-ά πάγιο/-α όντως βρίσκεται/-ονται, σύμφωνα με όσα ισχυρίστηκε κατά τη διάρκεια και στα πλαίσια του υπό κρίση ελέγχου, στις αποθήκες αντισυμβαλλόμενης της εταιρείας/οντότητας στον ή τουλάχιστον ότι μεταφέρθηκαν, μετά την εισαγωγή τους στο ελληνικό έδαφος, εκεί.

Υπό αυτό το πρίσμα, **παρέλκει** η εξέταση και των τριών (3) ως άνω λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεδομένου ότι κανένας από αυτούς δεν άπτεται κανενός εκ των ως άνω δύο (2) βασικών λόγων μη αναγνώρισης εκ μέρους του υπό κρίση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου του δικαιώματος της προσφεύγουσας προς επιστροφή (και) του ως άνω υπό κρίση ποσού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 25.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ./29.12.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

Οριστική συνολική φορολογική απαίτηση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (σε €)	ΕΛΕΓΧΟΥ (σε €)	ΔΕΔ (σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ (σε €)
	1	2	3	3 - 1 = 4
Αξία φορολογητέων εκροών	11.972.455,11	11.972.455,11	11.972.455,11	-
Αξία φορολογητέων εισροών	27.105.744,37	26.291.180,31	26.291.180,31	814.564,06
Φόρος εκροών	2.873.389,23	2.873.389,23	2.873.389,23	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.492.045,47	6.293.211,64	6.293.211,64	198.833,83
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.618.656,24	3.419.822,41	3.419.822,41	198.833,83
Χρεωστικό υπόλοιπο	-	-	-	-

Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		-	-	-	-
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα		-	-	-	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		-	-	-	-
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	-	-	-	-
	για επιστροφή	3.618.656,24	3.419.822,41	3.419.822,41	198.833,83
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		-	-	-	-

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./29.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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