



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3416

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58),
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία που εδρεύει, όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθμό πρωτ. ελεγχis έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της 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 με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023 προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο 6.583,72 € πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 3.291,86 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **9.875,58 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από θεωρηθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, για την περίοδο από 01/01/2023 - 31/12/2023, του ως άνω Προϊσταμένου.

Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η υποβολή από την προσφεύγουσα της με αριθμό περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου του έτους 2023, με την οποία αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 51.745,56 €.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με κύρια δραστηριότητα τις χρησιμοποιεί μισθωμένα μεταφορικά μέσα, για τα οποία έχουν κατατεθεί συμφωνητικά μίσθωσης της παρ. 16 άρθρου 8 του ν.1882/1990, ως κάτωθι:

A/A	ΑΡ. Φ.Δ.Χ.	ΕΚΜΙΣΘΩΤΗΣ	ΑΦΜ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ	ΜΗΝΙΑΙΟ ΜΙΣΘΩΜΑ
1				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
2				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
3				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
4				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
5				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
6				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
7				01/05/2022 - 30/04/2024	250,00

8	.....	.....	.....	01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
9	.....	.....	.....	01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
10	.....	.....	.....	01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
11	.....	.....	.....	01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
12	.....	.....	.....	01/05/2022 - 30/04/2024	250,00
13	.....	.....	.....	01/05/2022 - 30/04/2024	250,00

Επίσης, σύμφωνα με την από σύμβαση μεταφορών και διανομών, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα την, η μεταφορική εταιρία με την επωνυμία ανέλαβε έναντι αμοιβής τη μεταφορά και διανομή εμπορευμάτων στους πελάτες της προσφεύγουσας. Η διάρκεια της σύμβασης αρχίζει την και λήγει την

Η προσφεύγουσα το φορολογικό έτος 2023 καταχώρισε στα λογιστικά της αρχεία φορολογικά στοιχεία της εταιρίας με την επωνυμία συνολικής καθαρής αξίας 243.038,63 € πλέον ΦΠΑ 58.329,28 €. Από αυτά, προσκόμισε στον έλεγχο μόνο τα κάτωθι παραστατικά:

α/α	Εκδότης	ΑΦΜ	Παραστατικό	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1				17.018,78	4.084,51
2				13.562,93	3.255,10
3				14.192,56	3.406,21
4				15.330,15	3.679,24
5				13.522,41	3.245,38
ΣΥΝΟΛΑ				73.626,83	17.670,44

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με τα ανωτέρω παραστατικά διαπιστώθηκαν τα εξής:

1. Σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ. απάντηση του ΕΦΚΑ επί του με αριθμό πρωτ. εγγράφου του ελέγχου, η εκδότρια εταιρία δεν απασχόλησε το έτος 2023 προσωπικό (οδηγούς κ.λπ.) ώστε να έχει τη δυνατότητα εκτέλεσης έργου.
2. Η εκδότρια εταιρία δεν είχε δαπάνες καυσίμων για τα φορτηγά που έχει εκμισθώσει από την εταιρία, για να εκτελέσει τις ανάλογες μεταφορές.
3. Η εκδότρια εταιρία τιμολογεί την προσφεύγουσα για συγκεκριμένες μεταφορές με αξία ίση ή και μεγαλύτερη της τιμολογηθείσας αξίας από την προσφεύγουσα προς τους πελάτες της.
4. Τα επίμαχα τιμολόγια έκδοσης της εταιρίας είναι αόριστα, χωρίς παραπομπή στη σύμβαση π.χ. μεταφορικό έργο μηνός Ιανουαρίου.
5. Μη προσκόμιση αποδεικτικών τραπεζικών πληρωμών για όλα τα τιμολόγια έκδοσης της εταιρίας αν και σε ορισμένα αναγράφεται τρόπος πληρωμής εντός 60 ημερών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε “ότι δεν τεκμηριώνεται η έκταση, το είδος και η νομιμότητα των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας σύμφωνο με το άρθρο 9 του ν.4308/2014 παρ. 1 περ. στ’ , δεν φέρουν τις υποχρεωτικές ενδείξεις όπως την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και οι εν λόγω πράξεις, σύμφωνα και με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.5104/2024 αποτελούν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμημένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, έχουν δε σκοπό επιπρόσθετες φορολογητέες εισροές για την Ελεγχόμενη.

Επίσης η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων της ανωτέρω ελεγχόμενης εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση”.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τον ΦΠΑ των τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας, καθαρής αξίας τιμολογίων 243.038,53 € πλέον ΦΠΑ 58.329,28 €, προσδιορίζοντας χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023, ποσού 6.583,72 €.

Στη συνέχεια συντάχθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο απάντησε η προσφεύγουσα εταιρία με τις με αριθμό πρωτ. έγγραφες απόψεις της, οι οποίες δεν επηρέασαν τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ως νομικά και ουσιαστικά αβάσιμης, αόριστης, αναπόδεικτης, αναιτιολόγητης και καταχρηστικής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.5104/2024:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό

και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. [...]».

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

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

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2859/2000:

«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:
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,
 - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού. [....]

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής:

- α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος:
 - αα) δεν είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας,
 - ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από τον φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του,
 - γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις,
 - δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών.
- β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28.
- γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα. [....].»

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1104/2020, με θέμα “Διαδικασία επιστροφής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας”:

«Άρθρο 1 - Δικαίωμα επιστροφής

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστικώς, είτε εξ αρχής 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 στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά:

- συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή),
- επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου, [....]

2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση

Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή που αναγράφεται σε δήλωση Φ.Π.Α., επιστρέφεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται.

Η αξιολόγηση των αιτήσεων επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά χρονική σειρά, με κριτήριο τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις οποίες έχει αναγραφεί ποσό προς επιστροφή και όχι με κριτήριο τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν. Αξιολόγηση κατά τα ως άνω γίνεται και για τις αιτήσεις οι οποίες για οποιονδήποτε λόγο υποβάλλονται σε έντυπη μορφή.

Εφόσον διαπιστωθεί η μη συνδρομή έστω ενός εκ των ειδικότερα οριζόμενων κριτηρίων του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η υπόθεση χαρακτηρίζεται κατόπιν ελέγχου.

Η αξιολόγηση υλοποιείται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) Elenxis με περιοδικότητα τουλάχιστον 15 ημερών.

Οι αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αναρτώνται στην εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis σε αρχεία, χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» ή «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», και είναι ορατές στις Δ.Ο.Υ. και στις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.), κατά λόγο αρμοδιότητας.

Πριν τη διαδικασία αξιολόγησης των αιτημάτων προηγείται τυχόν εφαρμογή της διαδικασίας διαγραφής αχρεώστητης οφειλής Φ.Π.Α. βάσει τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/2015.

3. Για τις αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που είναι χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» η αρμόδια διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά εκκαθαρισμένα Α.Φ.ΕΚ., ενώ για τις αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που χαρακτηρίστηκαν με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ» η αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά μη εκκαθαρισμένα Α.Φ.ΕΚ. και για αμφότερες τις περιπτώσεις ενημερώνει τον φορολογούμενο με μήνυμα στην εφαρμογή «e-Κοινοποιήσεις» της ψηφιακής πύλης myAADE της ΑΑΔΕ για την αξιολόγηση του αιτήματός του.

Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ», το οποίο αναρτάται τόσο στα ΕΛΚΕ και στις Δ.Ο.Υ. με τμήμα ελέγχου όσο και στις Δ.Ο.Υ. στις οποίες έχει καταργηθεί το τμήμα ελέγχου δεν απαιτούνται ενέργειες από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για την επιστροφή του φόρου.

Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τον έλεγχο προβαίνει σε έκδοση εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την ημερομηνία που εμφανίζονται στο Ο.Π.Σ. Elenxis ως «ΥΠΟΨΗΦΙΕΣ ΣΤΗ Φ.Ε.Υ.

4. Επιλογή δείγματος προς έλεγχο

Για τις περιπτώσεις δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, δύναται να διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος σε δείγμα που επιλέγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2140/2019**, με θέμα “Οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων καθώς και την επιστροφή φόρου εισοδήματος σε νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες και πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών.”:

« [...] 3. Στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου και μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που στην ελεγχόμενη περίοδο δηλώνεται μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, η διαφορά φόρου που προκύπτει σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο αρχικά περιορίζει το προς επιστροφή ποσό. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του ν.4308/2014**:

«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. [...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι αν και η από σύμβασή της με την εταιρία επιγράφεται ως σύμβαση μεταφορών και διανομών, ωστόσο από το περιεχόμενό της προκύπτει ότι πρόκειται μόνο για συμφωνία παραχώρησης της χρήσης των φορτηγών αυτοκινήτων της, ενώ οι οδηγοί και τα έξοδα φορτοεκφόρτωσης και κίνησης αποτελούν υποχρέωση της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος λανθασμένα έκρινε ότι για συγκεκριμένες συναλλαγές η εταιρία τιμολογεί την προσφεύγουσα με αξία ίση ή μικρότερη της αξίας που τιμολογεί η προσφεύγουσα τους πελάτες της καθώς αυτή η κρίση στηρίζεται σε πρόχειρες συγκεντρωτικές καταστάσεις και κυρίως διότι τα τιμολόγια έκδοσης της είναι συγκεντρωτικά, δηλαδή καθένα από αυτά αφορά περισσότερες μεταφορές της ίδιας μέρας.

Συγκεκριμένα, η εταιρία ισχυρίζεται βάσει προσκομισθέντων καταστάσεων, ότι οι τιμολογήσεις, έτους 2023, προς πελάτες της για μεταφορές που πραγματοποίησε με τα Φ.Ι.Χ. της εταιρίας έχουν καθαρή αξία 405.388,60 € έναντι τιμολογήσεων της προς την προσφεύγουσα, αξίας 243.038,63 €.

Επειδή, από την από Σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα την, προκύπτει με σαφήνεια από πλείστα σημεία αυτής, ως αναφέρονται κατωτέρω, ότι η εν λόγω σύμβαση αφορά την μεταφορά και διανομή εμπορευμάτων και όχι την παραχώρηση της χρήσης των φορτηγών:

Άρθρο 1: αναλαμβάνει έναντι αμοιβής τη μεταφορά και διανομή εμπορευμάτων στους πελάτες της πάντα σύμφωνα με τις ειδικότερες εντολές και οδηγίες που θα λαμβάνει κάθε φορά με βάση τα εκδιδόμενα από αυτή παραστατικά (τιμολόγια – δελτία αποστολής). [....]».

Άρθρο 3: “Η φόρτωση θα γίνεται από τα σημεία που κατά περίπτωση θα υποδεικνύει η Η φόρτωση των εμπορευμάτων θα πραγματοποιείται μερίμνη της [....] Η υποχρεούται να παραδίδει τα εμπορεύματα στους πελάτες της στη ποσότητα και κατάσταση την οποία τα παρέλαβε”.

Άρθρο 4: υποχρεούται να παραδίδει τα εμπορεύματα των τρίτων της κάθε μέρα [....] Η παραλαβή, η μεταφορά και η παράδοση των εμπορευμάτων [....]”.

Άρθρο 5: “Η αμοιβή της καθορίζεται από κοινού για κάθε μεταφορά και συμπεριλαμβάνεται στο εκάστοτε Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών/Φορτωτική που εκδίδει η προς την [....]”.

Επειδή, από την επισκόπηση των προσκομισθέντων στον έλεγχο Τ.Π.Υ. έκδοσης της εταιρίας παρατηρείται ότι η τιμολογηθείσα υπηρεσία είναι «ΚΟΜΙΣΤΡΑ – ΚΟΣΤΟΣ ΔΙΟΔΙΩΝ ΓΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΟ ΕΡΓΟ ΜΗΝΟΣ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2023» κ.λπ..

Επισημαίνεται ότι μόνο τα πέντε (5) Τ.Π.Υ. έκδοσης της που αναφέρονται αναλυτικά στην σελ. 3 της παρούσας απόφασης, συνολικής καθαρής αξίας 73.626,83 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 17.670,44 €, προσκομίστηκαν στον έλεγχο εκ του συνόλου των παραστατικών έκδοσης της ως άνω εταιρίας, καθαρής αξίας 243.038,63 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 58.329,28€.

Επειδή, η εκδότρια εταιρία «..... κατά το έτος 2023 δεν απασχόλησε προσωπικό και δεν είχε δαπάνες καυσίμων ώστε να μπορεί να παράσχει, τις αναγραφόμενες στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, υπηρεσίες μεταφοράς. Επειδή επιπλέον, τα εν λόγω παραστατικά δεν αναφέρουν την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ούτε παραπέμπουν σε άλλο έγγραφο γι’ αυτά τα στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4308/2014. Τέλος, στα επίμαχα τιμολόγια δεν αναφέρεται η Σύμβαση, βάσει της οποίας, η εκδότρια εταιρία παρέχει τις υπηρεσίες της στην προσφεύγουσα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε το δικαίωμα της προσφεύγουσας για έκπτωση του Φ.Π.Α. των επίμαχων δαπανών, βάσει των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του ν.2859/2000. Επειδή, το Σ.Δ.Ε. περιλαμβάνει τις παραβάσεις βάσει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία, και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πατρών, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023.

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

Φορολογικό Έτος 2023

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.501.106,73	1.501.106,73	1.501.106,73	
Αξία φορολογητέων εισροών	1.718.410,33	1.475.371,70	1.475.371,70	248.038,63
Φόρος εκροών	360.265,61	360.265,61	360.265,61	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	412.011,18	353.674,70	353.674,70	58.329,28
Πιστωτικό υπόλοιπο	51.745,56			
Χρεωστικό υπόλοιπο		6.583,72	6.583,72	6.583,72
Πρόστ. φόρου άρθρου 58Α ν.4987/22		3.291,86	3.291,86	3.291,86
Σύνολο φόρου για καταβολή		9.875,58	9.875,58	9.875,58
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	51.745,56			51.745,56

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.