



Αθήνα, 28/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1197

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

**3.** Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

**4.** Την από ..... και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία .....με έδρα στον ..... κατά της με αριθμ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας 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' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση υπόλοιπο φόρου 21.379,59 ευρώ και επιπλέον καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 62.303,15 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 31.151,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **93.454,74 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.5104/2024.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από .....έκθεσης ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε σε τροποποίηση της με αριθμ.....εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας λόγω μεταφοράς της ελεγκτικής της αρμοδιότητας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. ....αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας προς τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας για την επιστροφή ΦΠΑ του πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/09/2023-30/09/2023. Ως εκ τούτου διενεργήθηκε έλεγχος σε όλες τις φορολογικές περιόδους σχηματισμού του πιστωτικού υπολοίπου, ήτοι από 01/11/2020 έως 30/09/2023 για την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Σύμφωνα με την από .....οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας και στις υποβληθείσες δηλώσεις για την κρινόμενη περίοδο 01/01/2020-30/09/2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ και το με αριθμ. ....έγγραφο της Δ/νσης Ελεγκτικών Διαδικασιών, και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα: Κατόπιν της υπ' αριθμ. ....εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας συντάχθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και κοινοποιήθηκε μέσω ΕΛΤΑ με συστημένη επιστολή, μεταξύ άλλων, το με αριθμ. πρωτ. ....αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων. Σύμφωνα με τον φάκελο που διαβιβάστηκε στο 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Αττικής η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα λογιστικά της αρχεία και από τα φορολογικά της στοιχεία προσκόμισε ένα πολύ μικρό μέρος των ζητηθέντων φορολογικών της στοιχείων. Εν συνεχεία, κατόπιν της μεταφοράς της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας στο 3<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε νομότυπα, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση, το με αριθμ. ....έγγραφο κοινοποίησης της τροποποιημένης εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού βάσει των διατάξεων των άρθρων

22, 23 και 63 του ν. 5104/2024 μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίηση της ΑΑΔΕ. Η εν λόγω γνωστοποίηση αναρτήθηκε στην προσωποποιημένη πληροφόρηση της προσφεύγουσας εταιρείας στις 29/08/2024, ώρα 9:36:17 και στάλθηκε email ενημέρωσης από την εφαρμογή την ίδια ημέρα στις 9:45:23. Περαιτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής e-κοινοποίηση το με αριθμ. πρωτ. ....αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ν. 5104/2024, το οποίο αναρτήθηκε στην ηλεκτρονική εφαρμογή e-κοινοποίηση στις 16/09/2024 και ώρα 12:52:50 και στάλθηκε email γνωστοποίησης στην ίδια ημέρα στις 13:00:14. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση για προσκόμιση των φορολογικών της αρχείων και στοιχείων, ούτε στη συνέχεια στο με αριθμ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, και ως εκ τούτου ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις για την κρινόμενη περίοδο 01/01/2020-30/09/2023 και τα φορολογικά παραστατικά που είχαν προσκομισθεί αρχικά στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας Ειδικότερα, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021 η προσφεύγουσα δήλωσε στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ φορολογητέες εισροές 366.900,65 ευρώ. Από το σύνολο των παραπάνω φορολογητέων εισροών, προσκομίσθηκαν μόνο τα κάτωθι παραστατικά:

ΑΦΜ ΑΝΤΙΣΥΜΒ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΑΝΤΙΣ/ΜΕΝΟΥ	ΚΑΔ ΑΝΤΙΣ/ΜΕΝΟΥ	ΗΜΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ-ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
.....	.....	.....	.....	.....	33.355,26	6.933,54
.....	.....	.....	.....	.....	40.000,00	9.600,00
.....	.....	.....	.....	.....	40.000,00	9.600,00
.....	.....	.....	.....	.....	40.000,00	9.600,00
.....	.....	.....	.....	.....	55.000,00	13.200,00
.....	.....	.....	.....	.....	54.700,00	13.128,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>222.055,26</b>	<b>62.061,54</b>

Τα ανωτέρω παραστατικά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, καθώς τα παραστατικά της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης ....., αναφέρονται σε τιμολόγηση βάσει της με αριθμ. .... σύμβασης, η οποία δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο, καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό σχετικό με την επαλήθευση διενέργειας των συναλλαγών αυτών, ενώ το με αριθμ. .... Τ.Π. της επιχείρησης .....αφορά πώληση Ι.Χ. αυτοκινήτου (.....), για το οποίο όμως δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, ήτοι ποσού 6.933,54 ευρώ, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000. Επίσης, για τα ανωτέρω παραστατικά δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο παραστατικά καταβολής του τιμήματος κι επομένως δε μπόρεσε να διαπιστωθεί ο τρόπος εξόφλησής τους.

Για τις λοιπές αγορές και δαπάνες, δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται λόγω μη προσκόμισης των νόμιμων φορολογικών στοιχείων, όπως ορίζεται στο άρθρο 32 του ν.2859/2000.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε, μεταξύ άλλων, από τον Προϊστάμενο του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής η υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, άλλως να τροποποιηθεί είτε από την Υπηρεσία μας είτε από το 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Αττικής κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης για επανέλεγχο, ισχυριζόμενη ότι για όσες πιστώσεις δεν κατέθεσε τα απαραίτητα δικαιολογητικά, μόλις εσχάτως τα έλαβε και τα καταθέτει, ήτοι τη με αριθμ. .... σύμβαση και τα σχετικά δικαιολογητικά εξόφλησης των τιμολογίων της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης .....

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:**

*«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 στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:**

**«Άρθρο 13 Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία**

**1.** Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:**

**«Άρθρο 14 Πληροφορίες από τον φορολογούμενο**

.....

**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 το άρθρα 30, 32 και 34 του ν. 2859/2000:**

**«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.**

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

### **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 Κ.Β.Σ.,

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.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής 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 34 Επιστροφή του φόρου**

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο 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

.....  
**3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του.**  
.....

**5. Η επιστροφή του φόρου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 γίνεται κατόπιν υποβολής αίτησης και δεν μπορεί να αφορά περίοδο μικρότερη των τριών μηνών ή μεγαλύτερη ενός ημερολογιακού έτους εκτός της περίπτωσης που η περίοδος αυτή αφορά το υπόλοιπο ενός ημερολογιακού έτους.»**

**Επειδή σύμφωνα με την Ε.2140/16.7.2019 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, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης) ορίζεται ότι «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.»**

**Επειδή, 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, C-74/08).**

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 και

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, C-32/03, 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:

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».

**Επειδή, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):**

**«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

**1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου**

**Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

**5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.**

**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.

.....»

**Επειδή**, στην ΠΟΛ. 1003/2014 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένη” αναφέρεται ότι:

**«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου**

**Παράγραφος 1**

**9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) 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.»**

**Επειδή**, όπως έχει ήδη κριθεί, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ, εφ’ όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 21 ης Απριλίου 2005, C-25/03, ΗΕ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrade, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaerítő Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Skarbowej v. Białymstoku, ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (ΣτΕ 483/2012).

Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος

προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου» (ΣΤΕ 1030/2014).

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από .....οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, μεταξύ άλλων, ο ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εταιρεία με την επωνυμία ..... και προσκομίστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καθώς η αναγραφόμενη επί των εν λόγω φορολογικών στοιχείων αιτιολογία ..... είναι γενικόλογη και αόριστη και δεν προσδιορίζει την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, ενώ η με αριθμ. .... σύμβαση που αναγράφεται σε αυτά δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο, ώστε να διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ. Επίσης, για τα ανωτέρω παραστατικά δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα παραστατικά καταβολής του τιμήματος, ώστε να διαπιστωθεί ο τρόπος εξόφλησής τους.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, άλλως να τροποποιηθεί είτε από την Υπηρεσία μας είτε από το 3<sup>ο</sup> ΕΛΚΕ Αττικής κατόπιν αναπομπής της υπόθεσης για επανέλεγχο, ισχυριζόμενη ότι για όσες πιστώσεις δεν κατέθεσε τα απαραίτητα δικαιολογητικά, μόλις εσχάτως τα έλαβε και τα καταθέτει, ήτοι τη με αριθμ. .... σύμβαση και τα σχετικά δικαιολογητικά εξόφλησης των τιμολογίων της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης .....

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024:**

*«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή, αντίθετα με όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται στοιχεία που να ανατρέπουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ήτοι η με αριθμ. .... σύμβαση, στην οποία παραπέμπουν τα επίμαχα τιμολόγια της εταιρείας ..... ή οποιοδήποτε άλλο σχετικό δικαιολογητικό, από τα οποία αποδεικνύεται αφενός η διενέργεια των συναλλαγών αυτών αφετέρου η χρησιμοποίησή τους για τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .....οικεία έκθεση ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από .....και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., και την επικύρωση

της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021.

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

	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2)-(1)</b>
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	499.804,47	499.804,47	499.804,47	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	366.900,65			366.900,65
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	92.830,19	92.830,19	92.830,19	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	114.209,78	30.527,04	30.527,04	83.682,74
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	21.379,59			21.379,59
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		62.303,15	62.303,15	62.303,15
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		31.151,59	31.151,59	31.151,59
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>		<b>93.454,74</b>	<b>93.454,74</b>	<b>93.454,74</b>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ</b>	<b>21.379,59</b>			<b>21.379,59</b>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ</b>				

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
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.