



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2626

**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 16/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο οδός, κατά: α) της με αριθμ. /14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου,

φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, β) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, γ) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, δ) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, ε) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, στ) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 14/03/2025 οικεία έκθεση μερικού (επιτόπιου) ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

Επί της από 16/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 907,35 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 1.851,99 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 944,64 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 907,35 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 1.911,45 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 1.004,10 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 907,35 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 2.149,89 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 1.242,54 ευρώ.

δ) Με την υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 907,35 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 4.445,15 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 3.537,80 ευρώ.

ε) Με την υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση στο ποσό των 907,35 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 4.578,78 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 3.671,43 ευρώ.

στ) Με την υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024, περιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία το υπόλοιπο φόρου προς επιστροφή στο ποσό των 424,32 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 4.404,36 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά υπολοίπου φόρου για επιστροφή ύψους 3.980,04 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 14/03/2025 οικείας έκθεσης μερικού (επιτόπιου) ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./20-01-2025 (σε αντικατάσταση της με αριθμ./23-10-2024) εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./2024 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας εταιρείας, με την οποία ζήτησε την επιστροφή ποσού 4.404,36 ευρώ που προέκυψε με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2024-30/09/2024.

Σύμφωνα με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν. 5144/2024 κατ' εφαρμογή της απόφασης Α.1104/18-05-2020 και με βάση την Ο.3024/2023 Οδηγία και διαπιστώθηκε ότι για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών της και ως εκ τούτου έναντι του αιτηθέντος ποσού 4.406,36 ευρώ ενέκρινε την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 424,32 ευρώ που αποτελεί πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να επανεξεταστεί η υπόθεσή της και να της επιστραφεί το συνολικό ποσό ΦΠΑ που αιτήθηκε προς επιστροφή, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες αφορούν πράξεις μη υπαγόμενες στο ΦΠΑ και δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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 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 εξ αρχής αχρεώσητα ή

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

ι) 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, 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 περισσότερων 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 την υπ' αριθμ. 953/2016 απόφαση του ΣτΕ (Τμήμα Β) κρίθηκε:

«Επειδή, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του ΦΠΑ και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ.2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.

Το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί.

Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι η πλήρης απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ διασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι, για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης, πρέπει αφενός να είναι "υποκείμενος στον φόρο" κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.»

Επειδή, περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, καταρχήν, αναγκαία για να αναγνωριστεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει το ΦΠΑ επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΕ, όταν τα αγαθά που παραδίδονται ή οι υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο ή δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, δεν είναι δυνατή ούτε η είσπραξη του φόρου εκροών ούτε η έκπτωση του φόρου εισροών (διάταξη της 18ης Μαΐου 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών που αναλογεί τόσο σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ όσο και σε πράξεις που είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, καθώς προκειμένου να προσδιορισθεί το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών εξετάζεται ο προορισμός αυτών των εισροών, ήτοι αν προορίζονται και τελικά αν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 14/03/2025 οικεία έκθεση μερικού (επιτόπιου) ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η προσφεύγουσα εταιρεία, δυνάμει του από 19/10/2017 ιδιωτικού συμφωνητικού λύθηκε και τέθηκε σε εκκαθάριση, ορίζοντας ως εκκαθαριστή τον, όπως νόμιμα δημοσιεύτηκε στο Επιμελητήριο από 08/02/2018. Από την ως άνω ημερομηνία δεν εκτελεί καμία εμπορική συναλλαγή και υφίσταται μόνο για την δικαστική εξέταση και διευθέτηση αξιώσεων κατά της Για το λόγο αυτό, οι φορολογητέες εκροές της από 01/07/2017 είναι μηδενικές.

Όσον αφορά τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της, όπως αυτές δηλώθηκαν στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις από 01/01/2019 έως και 30/09/2024 (οπότε και η προσφεύγουσα αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου), αυτές αφορούν δαπάνες για την πραγματοποίηση πράξεων που δεν υπάγονται στο φόρο. Ειδικότερα, οι συγκεκριμένες δαπάνες (έξοδα δικηγόρων και επιμελητών, ταχυδρομικά έξοδα) πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των αξιώσεων σε βάρος της εταιρείας για την καταβολή αποζημιώσεων και ποινικών ρητρών στην προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις προσκομισθείσες αγωγές και εφέσεις της.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών της προσφεύγουσας και προσδιόρισε το προς επιστροφή ποσό ΦΠΑ σε 424,32 ευρώ έναντι του αιτηθέντος ποσού 4.404,36 ευρώ.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την επανεξέταση της υπόθεσής της και την επιστροφή του συνολικού ποσού ΦΠΑ που αιτήθηκε προς επιστροφή, ισχυριζόμενη ότι η διαπίστωση του ελέγχου ότι δεν παρέχεται δικαίωση έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου εισροών της είναι εσφαλμένη για τους λόγους που ανέφερε στο υπ' αριθμ./07-03-2025 υπόμνημα-ένστασή της. Επιπρόσθετα αναφέρει ότι οποιαδήποτε έσοδα από τυχόν μελλοντικές δικαστικές αποφάσεις είναι υπαγόμενα σε φορολόγηση, ενώ προδικάζεται αρνητικά ότι στο μέλλον δε θα έχει έσοδα υπαγόμενα στο φόρο, χωρίς να αποτελεί οριστικό γεγονός η μη ύπαρξη εσόδων με την παρούσα μορφή της Ε.Ε. που βρίσκεται υπό εκκαθάριση ή έστω και έπειτα από πιθανή αναβίωσή της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία πρόβαλε τους ίδιους ως άνω ισχυρισμούς με το υπ' αριθμ. πρωτ./07-03-2025 υπόμνημά της επί του με αριθμ./18-02-2025 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου. Στη σχετική από 14/03/2025 έκθεση μερικού (επιτόπιου) ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, και ειδικότερα στη σελίδα 9 αυτής, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται αιτιολογημένα από τον έλεγχο.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών της προσφεύγουσας που σχετίζονται με έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο των δικαστικών της αξιώσεων σε βάρος της εταιρείας, καθώς τα εν λόγω αγαθά και υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες πράξεων οι οποίες δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ (ποινικές ρήτρες, αποκατάσταση ζημίας, χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης). Σημειώνεται άλλωστε ότι και η ίδια η προσφεύγουσα δε συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ ως φορολογητέες εκροές της ακαθάριστα έσοδα ύψους 245.000,00 ευρώ κατά

τη φορολογική περίοδο 08/02/2022 έως 07/02/2023 τα οποία προέρχονται αποκλειστικά από ποινικές ρήτρες και συνεπώς εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14/03/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 16/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ», ΑΦΜ, και την επικύρωση: α) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, β) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, γ) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, δ) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, ε) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, στ) της με αριθμ./14-03-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024.

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	3.936,00			3.936,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.851,99	907,35	907,35	944,64
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.851,99	907,35	907,35	944,64
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.851,99	907,35	907,35	944,64
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ./14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2020-31/12/2020

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	247,75			247,75
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.911,45	907,35	907,35	1.004,10
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.911,45	907,35	907,35	1.004,10
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	1.911,45	907,35	907,35	1.004,10
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. /14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

Γ) Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	993,48			993,48
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	2.149,89	907,35	907,35	1.242,54
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	2.149,89	907,35	907,35	1.242,54
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	2.149,89	907,35	907,35	1.242,54
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. /14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

Δ) Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/12/2022

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	9.563,53			9.563,53
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.445,15	907,35	907,35	3.537,80
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.445,15	907,35	907,35	3.537,80
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	4.445,15	907,35	907,35	3.537,80
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. /14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

Ε) Φορολογική περίοδος 01/01/2023-31/12/2023

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	556,78			556,78
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.578,78	907,35	907,35	3.671,43
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.578,78	907,35	907,35	3.671,43
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	4.578,78	907,35	907,35	3.671,43
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. /14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

ΣΤ) Φορολογική περίοδος 01/01/2024-30/09/2024

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ				
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.285,86			1.285,86
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	4.404,36	424,32	424,32	3.980,04
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	4.404,36	424,32	424,32	3.980,04
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ				
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	4.404,36	424,32	424,32	3.980,04

(ως η υπ' αριθμ. /14-03-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

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.