



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 17 / 07 / 2025

Αριθμός απόφασης: 2463

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21-03-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το, οδός αρ., Τ.Κ. κατά της με αριθμό/24-02-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2024 - 30/09/2024 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από **21-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **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:

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ./29-10-2024 αίτησή της, ζήτησε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 20.644.727,47 € που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/07/2024 - 30/09/2024.

Συνεπεία της αναφερόμενης αίτησης εκδόθηκε η με αριθ./...../11-11-2024 εντολή μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα μαζί με την σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων. Επίσης κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ. 4^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2024/14-11-2024 αίτημα παροχής πληροφοριών του ΚΦΔ, για χορήγηση λογιστικών αρχείων. Από τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου και κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε παραστατικά εισροών προηγούμενης περιόδου στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α του ελεγχόμενου διαστήματος. Έτσι, ο έλεγχος ενέκρινε τελικά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 19.418.844,45 € αντί του αιτούμενου ποσού € 20.644.727,47 (μειωμένο κατά 1.225.883,02 €, όση και η αξία του φόρου εισροών που δηλώθηκε ετεροχρονισμένα στην περιοδική δήλωση της ελεγχόμενης περιόδου) στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τη φορολογική περίοδο 01/07/2024-30/09/2024. Ως εκ τούτου εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα το με αριθ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με την σχετική Προσωρινή Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φ.Π.Α.. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./14-02-2025 υπόμνημα με τις απόψεις της, τις οποίες κατόπιν σχετικής αξιολόγησης δεν έκανε δεκτές ο έλεγχος και εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση της:

-με αριθ./24-02-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2024 - 30/09/2024 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε από τον έλεγχο το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή στο ποσό των 19.418.844,45 € αντί του δηλωθέντος ποσού 20.644.727,47 € ήτοι διαφορά ποσού 1.225.883,02 €.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί και εξαφανισθεί άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Βάσει της Α.1020/2024 επιτρέπεται ο ετεροχρονισμός εξόδων, δηλαδή η μεταφορά εισροών σε επόμενη περίοδο ΦΠΑ χωρίς να δηλώνεται σε προηγούμενη περίοδο, αλλά εντός του ιδίου έτους και επίσης από τη νομοθεσία (αρ.23 ν.5104/2024) δεν επιτρέπεται η τροποποίηση περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ προηγούμενης περιόδου σε περίπτωση που έχει γίνει έλεγχος ΦΠΑ στην προηγούμενη περίοδο.
- Παραβίαση Ουσιώδους Τύπου της Διαδικασίας - Μη αιτιολογία ή έλλειψη αιτιολογίας της σχετικής έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Παράδοση αγαθών» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), (Άρθρο 5 του Ν. 5144/2024)ορίζεται, ότι:

«1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) (ᾠ Άρθρο 21 του Ν. 5144/2024), ορίζεται, ότι:

«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) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η 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,...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) (ᾠ Άρθρο 35 του Ν. 5144/2024), ορίζεται, ότι:

«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.

...

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 «ᾠ Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248) (ᾠ Άρθρο 37 του Ν. 5144/2024), ορίζεται, ότι:

«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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Υποχρεωτική ηλεκτρονική διαβίβαση πληροφοριών» του ΚΦΔ, ορίζεται, ότι:

« 1. Οι οντότητες του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών, των τηρούμενων λογιστικών αρχείων - βιβλίων, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί.

2. Η αξία των φορολογητέων πράξεων και των εσόδων που λαμβάνεται υπόψη από τη Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του φόρου εισοδήματος για κάθε οντότητα, δεν δύναται να υπολείπεται αυτών που προκύπτουν από τα παραστατικά που έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την παρ. 1. Εκπτώσεις φόρων και δαπάνες προς έκπτωση δεν λαμβάνονται υπόψη, αν τα παραστατικά στα οποία στηρίζονται, δεν έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την παρ. 1.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ, ορίζεται, ότι:

«Άρθρο 23 - Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 1Α του άρθρου 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος η τροποποιητική φορολογική δήλωση και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου υποβάλλονται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών (3) μηνών από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο, κατά παρέκκλιση των παρ. 1 έως και 3. Αν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης βάσει του άρθρου 37, η προθεσμία έκδοσης προσδιορισμού φόρου ως προς τον δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, κατόπιν υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης του πρώτου εδαφίου, παρατείνεται έως και έναν (1) μήνα από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης και της συνοδευτικής έκθεσης ελέγχου, κατά παρέκκλιση του άρθρου 37. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, που προκύπτει, προς τον δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο δεν παραγράφεται, κατά παρέκκλιση του άρθρου 42, πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης της παρούσας. Προϋπόθεση για την επιστροφή ή τον συμψηφισμό φόρου στον δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο είναι η εξόφληση από τον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο, του φόρου που προέκυψε από τη διόρθωση των κερδών των μεταξύ τους ενδοομιλικών συναλλαγών. Αν μετά από αμφισβήτηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού από τον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο εκδοθεί απόφαση του άρθρου 72 ή του άρθρου 74 ή πρακτικό της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 (Α' 148) ή δικαστική απόφαση, διενεργείται, με πρωτοβουλία της Φορολογικής Διοίκησης, η ανάλογη κάθε φορά διόρθωση και στα κέρδη του δεύτερου υπαγόμενου στον φόρο συνδεδεμένου προσώπου, η προθεσμία για την έκδοση της σχετικής πράξης προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για τρεις (3) μήνες από την κοινοποίηση της σχετικής, σύμφωνα με τα παραπάνω, απόφασης και για τα δύο υπαγόμενα στον φόρο πρόσωπα και αναζητούνται αμελλητί τυχόν επιστροφές φόρου κατά τα οριζόμενα στα εδάφια πρώτο έως και τέταρτο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ΚΦΔ, ορίζεται, ότι:

«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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός,...

4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.1020/2024 με θέμα «Έναρξη εφαρμογής και τρόπος λειτουργίας των οριζόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 15Α του ν. 4987/2022 (Α'206) για την υποβολή δηλώσεων και τον προσδιορισμό του φόρου από τη διαβίβαση δεδομένων που διενεργούν οι

υπόχρεες οντότητες της παρ. 1 του άρθρου 15Α του ν. 4987/2022 (Α' 206) στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA», ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

[.....]

Άρθρο 1

ΟΡΙΣΜΟΙ

Για τους σκοπούς της παρούσας νοούνται:

1. Ως «Κανόνας εσόδων»: Ο κανόνας που επιτρέπει, ανά φορολογική περίοδο, την υποβολή εσόδων στους αντίστοιχους κωδικούς των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α., εφόσον αυτά δεν υπολείπονται των δεδομένων εσόδων που διαβιβάζονται με διακριτούς χαρακτηρισμούς συναλλαγών και Τύπους Παραστατικών του παραρτήματος της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA.

2. Ως «Κανόνας εξόδων»: Ο κανόνας που επιτρέπει, ανά φορολογική περίοδο, την υποβολή εξόδων στους αντίστοιχους κωδικούς των φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α., εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν τα δεδομένα εξόδων που διαβιβάζονται, με διακριτούς χαρακτηρισμούς συναλλαγών και Τύπους Παραστατικών του παραρτήματος της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA. Σε αντίθετη περίπτωση, για τον προσδιορισμό του φόρου δεν λαμβάνονται υπόψη οι εκπώσεις φόρων, καθώς και οι σχετικές δαπάνες προς έκπτωση.

3. Ως «Όριο ανεκτών αποκλίσεων»: Το μέγιστο ποσοστό απόκλισης ανά φορολογική περίοδο επί του συνόλου εσόδων και επί του συνόλου εξόδων δήλωσης που επιτρέπει την υποβολή εσόδων που υπολείπονται και εξόδων που υπερβαίνουν τις αξίες αυτών που διαβιβάστηκαν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA. Η περίπτωση αυτή αφορά δεδομένα για τα οποία υφίσταται αντικειμενική δυσκολία διαβίβασης, η οποία δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα των υπόχρεων οντοτήτων της παρ. 1 του άρθρου 15Α του Ν. 4987/2022 (Α' 206), όπως τεχνική αδυναμία, ανωτέρα βία κ.λπ. Το ποσοστό ορίου ανεκτών αποκλίσεων δεν μπορεί να υπερβαίνει το τριάντα τοις εκατό (30%) της αξίας των παραστατικών που έχουν διαβιβασθεί ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ.

4. Ως «Δυσχέρεια Συσχέτισης»: Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι υπόχρεες οντότητες δεν μπορούν να συσχετίσουν ορθά και με πληρότητα τα δεδομένα εσόδων και εξόδων τους ανά φορολογική περίοδο με αυτά που έχουν προσυμπληρωθεί στις φορολογικές δηλώσεις βάσει των δεδομένων που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA.

Άρθρο 2

ΕΝΑΡΞΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ

1. Οι οντότητες της παρ. 1 του άρθρου 15Α ΚΦΔ, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 1 του άρθρου 2 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν τις δηλώσεις φόρων τους σύμφωνα με τους κανόνες εσόδων εξόδων του άρθρου 1 της παρούσας. Ειδικότερα, η σχετική υποχρέωση για την υποβολή της Δήλωσης ΦΠΑ καταλαμβάνει φορολογικές περιόδους από 1.1.2024.

2. Στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της παρούσας, δεν εμπίπτουν οι οντότητες της παρ. 2 του άρθρου 2 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς και οι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

Άρθρο 3

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΑΙ ΤΡΟΠΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

1. Οι υπόχρεες οντότητες, για την προσυμπλήρωση των κατηγοριών εσόδων με τους αντίστοιχους φόρους εκρών στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εκρών της Δήλωσης ΦΠΑ, διαβιβάζουν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA Τύπους Παραστατικών της κατηγορίας Α1 και Α2 του παραρτήματος της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με δεδομένα εσόδων τιμολόγησης, λογιστικών εγγραφών εσόδων, χαρακτηρισμούς εσόδων αυτοτιμολόγησης, καθώς και δεδομένων εσόδων

αυτοτιμολόγησης, στην περίπτωση που ο Εκδότης είτε παρέλειψε να διαβιβάσει τα σχετικά δεδομένα είτε τα διαβίβασε με απόκλιση.

Ο κανόνας εσόδων για την υποβολή της Δήλωσης ΦΠΑ με τα δεδομένα που προσυμπληρώνουν τους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εκροών, λειτουργεί για τις υπόχρεες οντότητες σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία:

α) Επιτρέπεται η μεταφορά ποσών από κωδικό εκροών κατηγορίας «ΦΠΑ 0%» σε έτερο όμοιο κωδικό εκροών.

β) Επιτρέπεται χωρίς περιορισμό με την επιφύλαξη των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54ΙΓ ΚΦΔ, η υποβολή εσόδων με την Δήλωση ΦΠΑ που υπερβαίνουν αυτά που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA και έχουν προσυμπληρώσει τις κατηγορίες εσόδων με τους αντίστοιχους φόρους στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εκροών.

γ) Η υποβολή εσόδων που υπολείπονται όσων έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, ανά φορολογική περίοδο ΦΠΑ, στο σύνολο των σχετικών κωδικών του πίνακα εκροών, επιτρέπεται έως του ποσοστού ορίου ανεκτής απόκλισης, ως αυτό ορίζεται στο άρθρο 4 της παρούσας, επί του συνολικού ποσού του κωδικού εκροών 311 της Δήλωσης ΦΠΑ.

δ) Στην περίπτωση αντικειμενικής δυσκολίας διόρθωσης ποσών εσόδων και ορθής απεικόνισης του συνολικού αθροίσματος εκροών ανά φορολογική περίοδο Δήλωσης ΦΠΑ, επιτρέπεται η διαβίβαση δεδομένων με εναλλακτικό τρόπο και συγκεκριμένα με Τύπο Παραστατικού 11.4 - Πιστωτικό Στοιχείο Λιανικής με ένδειξη «Λογιστική Εγγραφή» και διακριτή αναφορά στα σχόλια για το έτος 2024 με την ένδειξη «Δυσχέρεια Συσχέτισης». Στην περίπτωση χρήσης της ειδικής φόρμας καταχώρησης της περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 4 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στο πεδίο Σειρά αναγράφεται υποχρεωτικά και η ένδειξη "παρ. 2 αρ.16 ΚΦΔ".

2. Οι υπόχρεες οντότητες, για την προσυμπλήρωση των κατηγοριών εξόδων με τους αντίστοιχους φόρους εισροών στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εισροών της Δήλωσης ΦΠΑ, διαβιβάζουν στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA χαρακτηρισμούς εξόδων ή/και Τύπους Παραστατικών του παραρτήματος της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ και ειδικότερα της κατηγορίας Α1 που λαμβάνουν από τους Εκδότες ημεδαπής, της κατηγορίας Α1 για τα έξοδα αυτοτιμολόγησης που εκδίδουν, της κατηγορίας Β1 για τα έξοδα λιανικής ημεδαπής αλλοδαπής, της κατηγορίας Β2 για τα λοιπά έξοδα ημεδαπής (ενέργεια, ύδρευση, τηλεφωνία κ.α.) και τα έξοδα τιμολόγησης αλλοδαπής (αποκτήσεις και λήψη υπηρεσιών από ΕΕ και Τρίτες Χώρες), καθώς και δεδομένα εξόδων τιμολόγησης Τύπων Παραστατικών της κατηγορίας Α1, στην περίπτωση που ο Εκδότης ημεδαπής είτε παρέλειψε να διαβιβάσει τα σχετικά δεδομένα είτε τα διαβίβασε με απόκλιση.

Ο κανόνας εξόδων, για την υποβολή της Δήλωσης ΦΠΑ με τα δεδομένα που προσυμπληρώνουν τους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εισροών, λειτουργεί για τις υπόχρεες οντότητες σύμφωνα με την παρακάτω διαδικασία:

α) Επιτρέπεται η μεταφορά ποσών από κωδικό εισροών σε έτερο κωδικό εισροών σε όλες τις κατηγορίες εξόδων με τους αντίστοιχους κωδικούς φόρων του πίνακα εισροών της Δήλωσης ΦΠΑ.

β) Επιτρέπεται χωρίς περιορισμό η υποβολή εξόδων κατά την υποβολή της Δήλωσης ΦΠΑ που υπολείπονται αυτών που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA και έχουν προσυμπληρώσει τις κατηγορίες εξόδων με τους αντίστοιχους φόρους στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εισροών. Τα έξοδα της περίπτωσης αυτής που υπολείπονται των εξόδων προσυμπλήρωσης δύναται να περιλαμβάνουν όσα χαρακτηρίζονται με 2.5-Γενικά έξοδα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, όσα απορρίπτονται από τον Λήπτη τους, καθώς και κάθε άλλη περίπτωση εξόδων κατά την οποία ο Λήπτης επιλέγει να μην τα εκπέσει από τη Δήλωση ΦΠΑ.

γ) Η υποβολή εξόδων, που υπερβαίνουν αυτών που έχουν διαβιβαστεί στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA, ανά φορολογική περίοδο ΦΠΑ στους σχετικούς κωδικούς του πίνακα εισροών με τους αντίστοιχους φόρους, επιτρέπεται έως του ποσοστού ανεκτού ορίου απόκλισης, όπως αυτό καθορίζεται στο άρθρο 4 της παρούσας επί του συνολικού ποσού που προσυμπληρώνεται στον κωδικό εισροών 367 της Δήλωσης ΦΠΑ.

δ) Στην περίπτωση αντικειμενικής δυσκολίας διαβίβασης και ορθής απεικόνισης του συνολικού αθροίσματος εισροών ανά φορολογική περίοδο Δήλωσης ΦΠΑ επιτρέπεται η διαβίβαση δεδομένων με εναλλακτικό τρόπο και συγκεκριμένα με Τύπο Παραστατικού 14.30 - Παραστατικά Οντότητας ως Αναγράφονται από την ίδια (Δυναμικό) και διακριτή αναφορά στα σχόλια για το έτος 2024 με την ένδειξη «Δυσχέρεια Συσχέτισης». Στην περίπτωση χρήσης της ειδικής φόρμας καταχώρησης της περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 4 της υπό στοιχεία Α.1138/2020 κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στο πεδίο Σειρά αναγράφεται υποχρεωτικά και η ένδειξη «παρ. 2 αρ.16 ΚΦΔ».

ε) Επιτρέπεται ο ετεροχρονισμός εξόδων σε επόμενη φορολογική περίοδο ΦΠΑ από αυτή που αντιστοιχεί στην ημερομηνία έκδοσης των αντίστοιχων παραστατικών ημεδαπής - αλλοδαπής και έως τη λήξη εκάστης χρήσης.

Ειδικότερα στην περίπτωση πιστωτικών συναλλαγών ετεροχρονισμού εξόδων και εφόσον οι σχετικές αξίες δεν έχουν χρησιμοποιηθεί από την υπόχρεη οντότητα εντός της χρήσης, προσυμπληρώνουν υποχρεωτικά τη Δήλωση ΦΠΑ της τελευταίας φορολογικής περιόδου της χρήσης που αφορούν.

3. Τα διαλαμβανόμενα του παρόντος άρθρου δεν καταλαμβάνουν την υποβολή Δηλώσεων Φόρου Εισοδήματος.

Άρθρο 4

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΟΡΙΩΝ ΑΝΕΚΤΩΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟ ΤΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ -ΕΞΟΔΩΝ

Τα όρια ανεκτών αποκλίσεων από τον περιορισμό των κανόνων εσόδων - εξόδων καθορίζονται για το έτος 2024 ανά φορολογική περίοδο ως εξής:

α) Από την 1.1.2024 έως και την 30.6.2024 σε τριάντα τοις εκατό (30%) στην περίπτωση δεδομένων εσόδων, καθώς και σε τριάντα τοις εκατό (30%) στην περίπτωση δεδομένων εξόδων.

β) Από την 1.7.2024 έως και την 30.9.2024 σε δέκα τοις εκατό (10%) στην περίπτωση δεδομένων εσόδων, καθώς και σε είκοσι τοις εκατό (20%) στην περίπτωση δεδομένων εξόδων.

[.....]

Άρθρο 5

ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ

1. Στην περίπτωση ετεροχρονισμού εξόδων δύναται να γίνεται επίκληση των αντίστοιχων αξιών ή μέρους αυτών συμπεριλαμβάνοντάς τες με την προϋπόθεση της μη προγενέστερης χρησιμοποίησής τους:

α) Σε αρχική Δήλωση ΦΠΑ των επόμενων φορολογικών περιόδων και εντός της χρήσης που αφορούν,

β) σε τροποποιητική Δήλωση ΦΠΑ αποκλειστικά της φορολογικής περιόδου που αφορούν.

2. Στην περίπτωση δεδομένων πιστωτικών συναλλαγών δεν ακολουθείται ο κανόνας εξόδων της παρούσας και επιτρέπεται ο ετεροχρονισμός αυτών εντός της χρήσης που αφορούν.

3. Στην περίπτωση διαβίβασης δεδομένων στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA με τον εναλλακτικό τρόπο, και συγκεκριμένα με Τύπο Παραστατικού 11.4 - Πιστωτικό Στοιχείο Λιανικής με ένδειξη «Λογιστική Εγγραφή» για τα έσοδα και με Τύπο Παραστατικού 14.30 - Παραστατικά Οντότητας ως Αναγράφονται από την ίδια (Δυναμικό) για τα έξοδα, η διαβίβαση αφορά αποκλειστικά δεδομένα για τα οποία τεκμηριώνεται η αντικειμενική δυσκολία διαβίβασής τους. Στην περίπτωση αυτή οι υπόχρεες οντότητες δύναται να διαβιβάζουν τα σχετικά δεδομένα είτε αναλυτικά είτε συγκεντρωτικά ανά φορολογική περίοδο ΦΠΑ με υποχρέωση διακριτής τεκμηρίωσης των δεδομένων εσόδων και εξόδων που αφορούν.

4. Επιτρέπεται η χρήση της ειδικής φόρμας καταχώρησης χωρίς τον περιορισμό των ορίων χρήσης της στην περίπτωση αντικειμενικής δυσκολίας διαβίβασης που δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα των υπόχρεων οντοτήτων για τον εναλλακτικό τρόπο διαβίβασης και μόνο στην περίπτωση διαβίβασης Τύπων Παραστατικών 11.4 - Πιστωτικό Στοιχείο Λιανικής στην περίπτωση εσόδων και 14.30 - Παραστατικά Οντότητας ως Αναγράφονται από την ίδια (Δυναμικό) στην περίπτωση εξόδων.

5. Η διαβίβαση χαρακτηρισμού εσόδων στην περίπτωση χρήσης Τύπου Παραστατικού 11.4 - Πιστωτικό Στοιχείο Λιανικής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της παρούσας, διενεργείται με 1.95 Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία Εσόδων και η διαβίβαση χαρακτηρισμού εξόδων στην περίπτωση χρήσης Τύπου Παραστατικού 14.30 - Παραστατικά Οντότητας ως Αναγράφονται από την ίδια (Δυναμικό) διενεργείται με 2.4 Γενικά Έξοδα με Δικαίωμα Έκπτωσης και 2.95 Λοιπά Πληροφοριακά Στοιχεία Εξόδων για την αντίστοιχη κατηγορία και κωδικό εκρών και εισρών ΦΠΑ.

6. Επιτρέπεται οι υπόχρεες οντότητες να μην κάνουν χρήση του ορίου ανεκτών αποκλίσεων από τον περιορισμό των κανόνων εσόδων εξόδων του άρθρου 1 και να διαβιβάζουν τα σχετικά δεδομένα για σκοπούς υποβολής Δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τον εναλλακτικό τρόπο και τη χρήση των Τύπων Παραστατικών 11.4 - Πιστωτικό Στοιχείο Λιανικής στην περίπτωση εσόδων και 14.30 - Παραστατικά Οντότητας ως Αναγράφονται από την ίδια (Δυναμικό) στην περίπτωση εξόδων. Σε κάθε περίπτωση κατά τη χρήση του ορίου ανεκτών αποκλίσεων, καθώς και του εναλλακτικού τρόπου διαβίβασης με Τύπους Παραστατικών 11.4 και 14.30 καταγράφονται από την ΑΑΔΕ διακριτά οι περιπτώσεις εσόδων και εξόδων με αντικειμενική δυσκολία διαβίβασης από τις υπόχρεες οντότητες με σκοπό την άμεση επίλυση αυτών. Τα δεδομένα εσόδων και εξόδων που διαβιβάστηκαν λόγω αντικειμενικής δυσκολίας με τον εναλλακτικό τρόπο διαβίβασης, στην περίπτωση επίλυσής της σε επόμενη χρονική περίοδο δεν διαβιβάζονται ξανά.

7. Η επιχειρησιακή ανάλυση και η τεχνική τεκμηρίωση της λειτουργίας των κανόνων εσόδων εξόδων του άρθρου 1, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της παρούσας αναρτώνται στον διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ (www.aade.gr/mydata). [.....]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Ν.2690/1999, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» των παρ. 1 & 4 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 παρ. 1 ΚΔΔ) και έχει την αποδεικτική αξία που ορίζει το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 ΚΔΔ, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνο για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν

είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «**Βάρος απόδειξης**» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο ιστορικό της υπόθεσης, η προσφεύγουσα με την αριθ. πρωτ./29-10-2024 αίτησή της, ζήτησε την επιστροφή ποσού 20.644.727,47 € που αποτελεί το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/07/2024 - 30/09/2024. Από τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου και κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε παραστατικά εισροών προηγούμενης περιόδου στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α του ελεγχόμενου διαστήματος. Έτσι, ο έλεγχος ενέκρινε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 19.418.844,45 € αντί του αιτούμενου ποσού € 20.644.727,47 (μειωμένο κατά 1.225.883,02 €, όση και η αξία του φόρου εισροών που δηλώθηκε ετεροχρονισμένα στην περιοδική δήλωση της ελεγχόμενης περιόδου) στην ελεγχόμενη επιχείρηση για τη φορολογική περίοδο 01/07/2024-30/09/2024, ως αναλυτικά αναφέρει η από 24-02-2025 σχετική έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Φου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (σελ. 9 - 60).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται κατά βάση ότι σύμφωνα με την Α.1020/2024 επιτρέπεται ο ετεροχρονισμός εξόδων, δηλαδή η μεταφορά εισροών σε επόμενη περίοδο ΦΠΑ και εντός της ίδιας χρήσης χωρίς να δηλώνεται σε προηγούμενη περίοδο, και επίσης προβάλλει ότι δεν είναι δυνατό από την πλευρά της στην δεδομένη στιγμή να υποβληθεί τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ προηγούμενων περιόδων (01/01-31/3/2024 και 01/04-30/06/2024) καθότι έχει ήδη διενεργηθεί έλεγχος στις περιόδους αυτές, στο πλαίσιο επιστροφής ΦΠΑ. Η ελεγκτική αρχή συνεπώς ανατιπολόγητα και χωρίς καμία ειδική αναφορά στα άρθρα του Κώδικα ΦΠΑ απέρριψε το δικαίωμα της να εκπέσει το ΦΠΑ εισροών που αφορά σε εισροές που καταχωρήθηκαν ετεροχρονισμένα.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 16, 30 και 32 του ν.2859/2000, ο φόρος γίνεται απαιτητός κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ομοίως και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, ήτοι κατά τον χρόνο έκδοσης του σχετικού τιμολογίου,
- Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης οι οντότητες του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) πλέον διαβιβάζουν ηλεκτρονικά και άμεσα τόσο στον αντισυμβαλλόμενό τους όσο και στην φορολογική διοίκηση τα εκδοθέντα φορολογικά τους στοιχεία, (βάσει της Α.1138/2020, μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας «myDATA» ο εκδότης των τιμολογίων αποστέλλει σε πρώτο χρόνο στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση τα σχετικά εκδοθέντα στοιχεία και η οποία επιχείρηση στη συνέχεια είτε τα αποδέχεται είτε αρνείται την αποδοχή τους και εκ της άμεσης αυτής διαβίβασης διενεργείται πλέον και αυτόματη συμπλήρωση των δηλώσεων ΦΠΑ Α.1020/2024), συνεπώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση των εκδοθέντων από τους αντισυμβαλλόμενους της στοιχείων κατά τον χρόνο που αυτά εκδίδονται, και εκ του λόγου αυτού αφενός δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται καθυστέρηση στην λήψη και καταχώρηση αυτών αφετέρου και από την πλευρά

της δεν προβάλλει κανένα λόγο για τον οποίο υφίσταται ο εκτεταμένος στην υπό κρίση φορολογική περίοδο ετεροχρονισμός (σελ. 11 - 53 οικείας έκθεσης ελέγχου),

- Περαιτέρω, από την πλευρά της δεν τέθηκαν και στοιχεία, από τα οποία να αποκλείεται το ενδεχόμενο οι υπό κρίση εισροές να έχουν επίσης συμπεριληφθεί και στις περιόδους που αφορούν. Στα αποσπάσματα των επικαλούμενων από της πλευρά της εκθέσεων ελέγχων που διενεργήθηκαν στις προηγούμενες περιόδους του φορολογικού έτους 2024, δεν καταγράφεται καμία διαπίστωση αλλά ούτε και αποδοχή από τον έλεγχο ως προς την ύπαρξη απόκλισης και περίπτωσης ετεροχρονισμού που να αφορά στις υπό κρίση φορολογικές εισροές, ως η ίδια ισχυρίζεται.

- Τέλος οι έλεγχοι που έχουν διενεργηθεί κατά τις φορολογικές περιόδους του έτους 2024, αφορούν σε ελέγχους στο πλαίσιο επιστροφής φόρου ΦΠΑ και εκ του λόγου αυτού σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27 και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ, συνάγεται ότι η φορολογική διοίκηση δύναται σε κάθε περίπτωση να προβεί σε εκτεταμένο έλεγχο μετά από συνοπτικό έλεγχο επιστροφής και συνεπώς και η προσφεύγουσα έχει την δυνατότητα να προβεί σε υποβολή σχετικών τροποποιητικών δηλώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία από 24-02-2025 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της με αριθμό/24-02-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2024 - 30/09/2024 του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/07/2024 - 30/09/2024

ΦΠΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3) - (1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	189.384.372,71	189.384.372,71	189.384.372,71	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	291.632.361,59	285.876.646,71	285.876.646,71	5.755.714,88
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	45.452.249,45	45.452.249,45	45.452.249,45	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	66.096.976,92	64.871.093,90	64.871.093,90	1.225.883,02
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	20.644.727,47	19.418.844,45	19.418.844,45	1.225.883,02
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.				0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	20.644.727,47	19.418.844,45	19.418.844,45	1.225.883,02

(ως η με αριθμό/24-02-2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/07/2024 - 30/09/2024).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη 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.