



Καλλιθέα, 28/03/2024

Αριθμός απόφασης: 907

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
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 06/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /05-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ

Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020, β) της υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, και γ) της υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/08/2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 05/10/2023 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (επιστροφής ΦΠΑ βάσει ν.2859/2000 και ν.4987/2022) του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.
6. Τις απόψεις του του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Το από 29/02/2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μαζί με τα επικαλούμενα νέα στοιχεία.
8. Την υπ' αριθμ./04-03-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/11/2023 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.730,43 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 1.365,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 4.095,65 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, και επιπλέον αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 14.092,69 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 15.832,31 ευρώ.

β) Με την υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 13.548,15 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 6.774,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 20.322,22 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, και επιπλέον αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 30.871,41 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 39.794,35 ευρώ.

γ) Με την υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/08/2022, αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 39.627,30 ευρώ αντί του δηλωθέντος ποσού 56.705,84 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 05/10/2023 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (επιστροφής ΦΠΑ βάσει ν.2859/2000 και ν.4987/2022) του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./19-07-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Αιτία ελέγχου

αποτελέσει η με αριθμ. πρωτ./20-09-2022 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2022 - 31/08/2022, ποσού 56.705,84 ευρώ.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από το διενεργηθέντα έλεγχο στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (τηρούμενα απλογραφικά βιβλία και στοιχεία) που προσκομίστηκαν, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία εξέπεσε φόρο εισροών από το φόρο εκροών, για τις οποίες εισροές δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 30 παρ. 4, 32 παρ. 1 και 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000. Στη συνέχεια, με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, και αφού έγιναν εν μέρει δεκτοί οι ισχυρισμοί που πρόβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία με το με αριθμ. πρωτ./22-09-2023 υπόμνημά της στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, εκδόθηκαν από Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι με αριθμ./05-10-2023,/05-10-2023 και/05-10-2023 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου και κατά βάσει οι διαφορές προσδιορίστηκαν διότι δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του φόρου για την παρακάτω αξία εισροών ανά φορολογική περίοδο:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2022-31/08/2022			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΙΣΡΟΕΣ	206.174,26	171.673,25	-34.501,01
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΡΩΝ	41.208,64	33.053,04	-8.155,60
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2021-31/12/2021			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΙΣΡΟΕΣ	796.050,26	708.474,89	-87.575,37
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΡΩΝ	121.087,95	100.356,48	-20.731,47
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/10/2020-31/12/2020			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΙΣΡΟΕΣ	149.335,33	130.713,04	-18.622,29
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΡΩΝ	33.362,07	28.892,02	-4.470,05

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4308/2014, καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΕ» κατά τις φορολογικές περιόδους 2021 και 2022.** Η παροχή των υπηρεσιών του προς την εταιρεία κατά τις φορολογικές περιόδους 2021 και 2022 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον η ήδη υφιστάμενη κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο 2020 ανανεώθηκε ατύπως, όπως αποδεικνύεται από την μετέπειτα συναλλακτική συμπεριφορά των συμβαλλομένων μερών. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ, αποδεικνύεται ότι ο Νικόλαος Παναγιωτόπουλος παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επομένως, ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια παρουσιάζουν τυπικές πλημμέλειες ως προς την περιγραφή τους, αυτό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της εταιρείας για έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών.

- **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του**

N.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4308/2014 καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «..... IKE». Η παροχή των υπηρεσιών της εταιρείας «..... IKE» προς την εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.2022-31.8.2022 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον η εν λόγω εταιρεία αποκλειστικής ιδιοκτησίας του υποκατέστησε την ατομική επιχείρηση του ίδιου φυσικού προσώπου στο από 03.02.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, όμως, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας «..... IKE», αποδεικνύεται ότι η εν λόγω εκδότρια παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες μέσω, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επομένως, ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια παρουσιάζουν τυπικές πλημμέλειες ως προς την περιγραφή τους, αυτό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της εταιρείας μας για έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών.

- **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από τα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Η παροχή των υπηρεσιών της εταιρείας «.....» προς την εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον το από 24.02.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ τους, το οποίο έληγε στις 28.02.2021, μετετράπη αυτοδικαίως σε αορίστου χρόνου και παρατάθηκε η διάρκειά του, όπως ρητώς οριζόταν σε αυτό, αφού κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν προέβη σε καταγγελία εντός ενός μήνα πριν από τη λήξη του. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας «.....», αποδεικνύεται ότι η εν λόγω εκδότρια παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επομένως, ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια παρουσιάζουν τυπικές πλημμέλειες ως προς την περιγραφή τους, αυτό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της εταιρείας μας για έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών.**

- **Αριθμητικό σφάλμα της Φορολογικής Διοίκησης ως προς τον υπολογισμό του Φ.Π.Α. εισροών και εκροών κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ακόμη και αν γίνει δεκτή η απόρριψη της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών των επίμαχων τιμολογίων. Ακόμη και αν γίνει δεκτή η απόρριψη της έκπτωσης του πιστωτικού Φ.Π.Α. της εταιρείας, ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. από τον έλεγχο εμπεριέχει αριθμητικά λάθη. Ειδικότερα, αν καταχωριστούν ανά έτος και ανά μήνα όλα τα τιμολόγια με τον αναλογούντα ΦΠΑ που δεν αναγνωρίστηκαν ως λειτουργικές δαπάνες σύμφωνα με την Έκθεση Ελέγχου και υπολογιστούν εκ νέου οι περιοδικές δηλώσεις για κάθε περίοδο χωριστά, αλλάζοντας τα δεδομένα των κωδικών 361 και 381, προκύπτουν τα αριθμητικά αποτελέσματα που απεικονίζονται στις σελίδες 15-17 της ενδικοφανούς προσφυγής.**

Επειδή στο άρθρο 2 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

.....»

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, 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 εκπίπεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.
- β) ο ΦΠΑ εκπίπεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και
- γ) ο ΦΠΑ εκπίπεται 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 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

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 εκπτώσεως 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 Ger Centrum Kft, απόφαση της 30ης Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaerito Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Scarbowej v. Bialymstoku, ΣτΕ 483/2012, ΣτΕ 5372/2012) για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως 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 εκπτώσεως 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, η φορολογική αρχή προκειμένου να αποκρούσει την άσκηση του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, πρέπει να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση και η οποία περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου προβάλλοντας ισχυρισμούς οι οποίοι αφορούν συγκεκριμένες διαφορές για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/08/2022 και ειδικότερα:

Α) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4308/2014, καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών για τα παρακάτω τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΕ» κατά τις φορολογικές περιόδους 2021 και 2022:

➤ Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.01.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ ΦΠΑ 24%)			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΤΠΥ ...../05-01-2021	..... ΕΕ	3.750,00	900,00
ΤΠΥ ...../29-04-2021	..... ΕΕ	6.130,00	1.471,20
ΤΠΥ ...../31-05-2021	..... ΕΕ	3.200,00	768,00
ΤΠΥ ...../30-07-2021	..... ΕΕ	2.000,00	480,00
ΤΠΥ ...../30-11-2021	..... ΕΕ	9.248,39	2.219,61
ΣΥΝΟΛΟ		24.328,39	5.838,81

➤ Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/08/2022

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.01.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ ΦΠΑ 24%)			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΤΠΥ ...../31-05-2022	..... ΕΕ	4.838,71	1.161,29
ΣΥΝΟΛΟ		4.838,71	1.161,29

Ισχυρίζεται ότι η παροχή των υπηρεσιών του προς την εταιρεία κατά τις φορολογικές περιόδους 2021 και 2022 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον η ήδη υφιστάμενη κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο 2020 ανανεώθηκε ατύπως, όπως αποδεικνύεται από την μετέπειτα συναλλακτική συμπεριφορά των συμβαλλομένων μερών. Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ, αποδεικνύεται ότι ο παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επομένως, ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια παρουσιάζουν τυπικές πλημμέλειες ως προς την περιγραφή τους, αυτό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της εταιρείας για έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών.

Β) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν. 4308/2014 καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από τα παρακάτω τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ».

➤ Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/08/2022

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.03.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ 24%)			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΤΠΥ /30-06-2022	1.753,00	420,72
ΤΠΥ /01-08-2022	1.753,00	420,72
ΣΥΝΟΛΟ		3.506,00	841,44

Η παροχή των υπηρεσιών της εταιρείας «.....» προς την εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 1.1.2022-31.8.2022 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον η εν λόγω εταιρεία αποκλειστικής ιδιοκτησίας του υποκατέστησε την ατομική επιχείρηση του ίδιου φυσικού προσώπου στο από 03.02.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών. Σε κάθε περίπτωση, όμως, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας «.....», αποδεικνύεται ότι η εν λόγω εκδότρια παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες μέσω του, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επομένως, ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια παρουσιάζουν τυπικές πλημμέλειες ως προς την περιγραφή τους, αυτό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της εταιρείας για έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών.

Γ) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν.2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 καθώς και εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση του ΦΠΑ εισροών από τα παρακάτω τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....».

➤ Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 64.98.00.0087 (ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΦΠΑ 24%)			
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
ΤΠΥ /09-02-2021	33,00	7,92
ΤΠΥ /25-02-2021	700,00	168,00
ΤΠΥ /26-03-2021	700,00	168,00
ΤΠΥ /29-04-2021	700,00	168,00
ΤΠΥ /28-05-2021	700,00	168,00
ΤΠΥ /28-06-2021	700,00	168,00
ΤΠΥ /28-07-2021	700,00	168,00
ΤΠΥ /30-07-2021	24,00	5,76
ΤΠΥ /31-08-2021	222,73	53,46
ΤΠΥ 27-09-2021	700,00	168,00
ΤΔΑ /22-10-2021	17,00	4,08
ΣΥΝΟΛΟ		5.196,73	1.247,22

Η παροχή των υπηρεσιών της εταιρείας «.....» προς την εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον το από 24.02.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ τους, το οποίο έληγε στις 28.02.2021, μετετράπη αυτοδικαίως σε αορίστου χρόνου και παρατάθηκε η διάρκειά του, όπως ρητώς οριζόταν σε αυτό, αφού κανένα από τα συμβαλλόμενα μέρη δεν προέβη σε καταγγελία εντός ενός μήνα πριν από τη λήξη του. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ μεταξύ της εταιρείας και της εταιρείας «.....», αποδεικνύεται ότι η εν λόγω εκδότρια παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επομένως, ακόμη και αν τα επίμαχα τιμολόγια παρουσιάζουν τυπικές πλημμέλειες ως προς την περιγραφή τους, αυτό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της εταιρείας μας για έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής:

A. Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «.....» κατά τις φορολογικές περιόδους 2021 και 2022.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 05/10/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, αρχικώς, κατά τον προσδιορισμό των προσωρινών αποτελεσμάτων, δεν αναγνωρίστηκε, μεταξύ άλλων, προς έκπτωση ο ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εταιρεία «..... ΕΕ» κατά τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022, με την αιτιολογία ότι η αναγραφόμενη στα φορολογικά στοιχεία αιτιολογία «.....» είναι γενικόλογη και αόριστη και δεν προσδιορίζει τι ακριβώς είδους μελέτες αφορά η υπηρεσία και τον τρόπο επιμέτρησης του κόστους των μελετών αυτών και επίσης, στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν αναγράφεται σύμβαση έργου στην οποία να παραπέμπει για το είδος των υπηρεσιών και τα ειδικότερα στοιχεία αυτών (τόπος παροχής υπηρεσιών, τιμή μονάδος, επιμέτρηση). Επομένως, το περιεχόμενο των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 (περιεχόμενο τιμολογίου) του ν. 4308/2014 και σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 32 (άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου) του ν.2859/2000, η προσφεύγουσα δε δικαιούται έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ.

Ακολουθώντας, με το με αριθμ. πρωτ./22-09-2023 απαντητικό έγγραφο της στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούν δαπάνες ανάπτυξης, παρακολούθησης και αξιολόγησης της παραγωγής σε προϊόντα, δεδομένου ότι η ίδια δε διαθέτει τη γνώση και εξειδίκευση των τεχνικών απαιτήσεων της δραστηριότητά της, και προσκόμισε αντίγραφα των από 01/10/2019, 01/03/2020 και 01/06/2020 ιδιωτικών συμφωνητικών παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, με συνολική διάρκεια παρεχόμενων υπηρεσιών από 01/10/2019 έως 31/12/2020, καθώς και εκτυπώσεις των υπ' αριθμ./2020,/2023 (εκπρόθεσμη) και/2023 (εκπρόθεσμη) καταστάσεων συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ. 16 ν. 1882/1990 (βάσει της 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18-07-2000 Α.Υ.Ο.), στις οποίες αναγράφεται διάρκεια συμφωνητικού έως 31/12/2020. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και έκρινε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών μόνο για τη φορολογική περίοδο 01/10/2020 - 31/12/2020, ενώ για τις φορολογικές

περιόδους 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/08/2022 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο εκροών το ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών ύψους 5.838,81 ευρώ και 1.161,29 ευρώ αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ισχυρίζεται ότι η συνεργασία της με τον κ. ξεκίνησε στα τέλη του 2019. Ο εν λόγω επιστήμονας (.....) μέσω της εταιρείας «.....» παρείχε στην εταιρεία πολλαπλές και σύνθετες υπηρεσίες, δίχως τις οποίες η ίδια δε θα μπορούσε να διεισδύσει στον κλάδο των, δεδομένου ότι δεν είχε ούτε τις κατάλληλες υποδομές, ούτε τόσο εξειδικευμένο προσωπικό, ώστε να φέρει εις πέρας το έργο αυτό και επομένως, το έργο αυτό ανατέθηκε σε εξωτερικό συνεργάτη. Για το λόγο αυτό, συντάχθηκε στις 01/10/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, το οποίο ανανεώθηκε με επόμενα ιδιωτικά συμφωνητικά στις 01/03/2020 και στις 01/06/2020. Τα εν λόγω ιδιωτικά συμφωνητικά προσκομίστηκαν στον έλεγχο από κοινού με τις υπ' αριθμ. /2020, /2023 και /2023 καταστάσεις συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 και αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της σχετικά με τις ως άνω δαπάνες, μόνο όμως για τη φορολογική περίοδο 01/10/2020-31/12/2020 και όχι για τις μετέπειτα φορολογικές περιόδους 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/08/2022, διότι δεν είχε ανανεωθεί η συνεργασία της με τον εκδότη των παραστατικών. Ο έλεγχος κατά την κρίση του αυτή έσφαλε, διότι ναι μεν δεν προέβη σε έγγραφη συμφωνία ανανέωσης, ωστόσο καμία διάταξη δεν εμποδίζει την άτυπη (προφορική) παράταση της διάρκειας μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών, εφόσον τα συμβαλλόμενα μέρη με τη συμπεριφορά τους δηλώνουν κάτι τέτοιο, ήτοι ο μεν πάροχος των υπηρεσιών με τη συνέχιση της παροχής, ο δε λήπτης των υπηρεσιών με τη συνέχιση της εξόφλησης της αμοιβής του παρόχου. Εν προκειμένω, η παροχή των υπηρεσιών του προς την εταιρεία κατά τις φορολογικές περιόδους 2021 και 2022 καλύπτεται από σύμβαση, καθόσον η ήδη υφιστάμενη κατά την προηγούμενη φορολογική περίοδο 2020 ανανεώθηκε ατύπως, όπως αποδεικνύεται από την μετέπειτα συναλλακτική συμπεριφορά των συμβαλλόμενων μερών, ενώ σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι δεν υπήρχε σύμβαση σε ισχύ, αποδεικνύεται ότι ο παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος.

Περαιτέρω, με το από 29/02/2024 Συμπληρωματικό της Υπόμνημα, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε:

α. Πλήθος μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μεταξύ του και στελεχών της εταιρείας ή προμηθευτών της κατά το διάστημα από τον Ιανουάριο του 2021 έως τον Απρίλιο του 2022, τα οποία, όπως ισχυρίζεται, αποδεικνύουν ότι ο εν λόγω συνεργάτης όντως παρείχε τις υπηρεσίες του προς την εταιρεία κατά το ανωτέρω διάστημα.

β. Τις τρεις (3) έγγραφες συμβάσεις ανάμεσα στην εταιρεία και τον για το διάστημα συνολικά από 01/01/2019-31/12/2020, ενώ η συνέχιση της συνεργασίας μετά το 2020 έως 05/2022, όπως αναφέρει, έγινε κατόπιν προφορικής σύμβασης.

γ. Email και παραστατικά για τις χρεώσεις του για το έτος 2021. Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, προσκομίζεται το από 05/01/2021 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με θέμα «Τιμολόγιο Δεκεμβρίου 2020», το οποίο αναφέρει: «Αγαπητέ, Άφησα σήμερα στην προς καταχώρηση το τελευταίο τιμολόγιο €3.750+ΦΠΑ = €4.650 που αφορά το 2020 αλλά εκδόθηκε με σημερινή ημερομηνία. Λόγω αυξημένων υποχρεώσεων, παρακαλώ φροντίστε να κάνετε ό,τι καλύτερο μπορείτε για την εξόφλησή του.», καθώς και το από 27/04/2021 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με θέμα «Χρεώσεις Α' 4μηνου 2021», το οποίο αναφέρει:

«..... καλησπέρα, Σας χρωστάω τιμολόγιο για το διάστημα Γενάρης-Απρίλης 2021. Είχαμε συμφωνήσει προφορικά τον Δεκέμβρη ότι συνεχίζουμε τη συνεργασία με μειωμένη χρέωση στα €1.500 μηνιαίως, η οποία αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με τα project που τρέχουν και τον όγκο εργασίας. Άρα για το Α' 4μηνο έχουμε €1.500 X 4 μήνες = €6.000 +ΦΠΑ. Αν δεν έχετε αντίρρηση, θέλω να προσθέσω συν €130 σαν συμμετοχή της εταιρίας στο κόστος διοδίων, συνεπώς η συνολική χρέωση θα είναι €6.130+ΦΠΑ.»

Όπως αναφέρει η προσφεύγουσα εταιρεία στο συμπληρωματικό της υπόμνημα, όσον αφορά τις χρεώσεις για το έτος 2021, με την ολοκλήρωση της τελευταίας έγγραφης σύμβασης που έληξε τον Δεκέμβριο 2020, η συνεργασία με το συνεχίστηκε με πιο περιορισμένη απασχόληση του ίδιου στην εταιρεία και προφορική αρχική συμφωνία αμοιβής στα 1.500 ευρώ μηνιαίως. Εν συνεχεία, το βασικό project με το οποίο απασχολήθηκε ο κ. το 2021 στην ήταν η Με την ολοκλήρωση του ανωτέρω project και λόγω του μειωμένου κύκλου εργασιών, το Δεκέμβριο 2021 συμφωνήθηκε προφορικά η συνέχιση της συνεργασίας με τον κ. με μειωμένη αμοιβή στα 800 ευρώ + ΦΠΑ μηνιαίως, για την οποία εκδόθηκε συγκεντρωτικό τιμολόγιο στις 31.5.2022 για την περίοδο Δεκεμβρίου 2021-Μαΐου 2022, ωστόσο, επειδή η συμφωνία ήταν προφορική, δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά τη διάρκεια όλων των ελεγχόμενων ετών υφίσταται μια συνεχιζόμενη συνεργασία μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και του Εξάλλου, το ΤΠΥ/05-01-2021 ύψους 3.750,00 ευρώ αφορά τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην εταιρεία το Δεκέμβριο του 2020 και συνεπώς καλύπτεται από έγγραφη σύμβαση. Περαιτέρω, το ύψος των λοιπών εκδοθέντων τιμολογίων κατά τις φορολογικές περιόδους 01/12/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/08/2022 δεν παρουσιάζει κάποια σημαντική απόκλιση από τις δαπάνες του έτους 2020, για το οποίο υφίσταται έγγραφη σύμβαση για τις υπηρεσίες «.....» που παρείχε ο στην προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος εξάλλου δεν αμφισβητεί ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και συνεπώς οι διαπιστώσεις του, σχετικά με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, δεν τεκμηριώνονται επαρκώς, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ως προς το ότι τα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αφορούν μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/08/2022 το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των τιμολογίων εκδόσεως εταιρείας «.....» ύψους 5.838,81 ευρώ και 1.161,29 ευρώ αντίστοιχα.

Β. Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας ««.....»» κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/08/2022

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 05/10/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», καθώς η αναγραφόμενη, επί των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, αιτιολογία «.....» είναι γενικόλογη και αόριστη και δεν προσδιορίζει σε ποιες ακριβώς υπηρεσίες συνίσταται η μηχανογραφική υποστήριξη και την τιμή μονάδος ανά επιμέρους υπηρεσία, και επίσης, στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία δεν

αναγράφεται σύμβαση έργου στην οποία να παραπέμπει για το είδος των υπηρεσιών και τα ειδικότερα στοιχεία αυτών (τόπος παροχής υπηρεσιών, τιμή μονάδος, επιμέτρηση). Επομένως, ο έλεγχος έκρινε ότι το περιεχόμενο των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων δεν πληροί τις προϋποθέσεις της περ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 (περιεχόμενο τιμολογίου) του ν. 4308/2014 και συνεπώς δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών ύψους 841,44 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ισχυρίζεται, όπως ισχυρίστηκε και με το με αριθμ. πρωτ./22-09-2023 έγγραφό της στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ότι με το από 03.02.2020 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών που υπέγραψε με τον ανέθεσε στον τελευταίο τη και ειδικά τη διαχείριση του εξοπλισμού (.....) των συστημάτων ασφαλείας και δικτύων και τη γενικότερη λειτουργία και συντήρηση εξοπλισμού (IT Services). Το εν λόγω συμφωνητικό προέβλεπε διάρκεια από την ημερομηνία υπογραφής μέχρι τις 31/05/2022, και συμπεριελήφθη στην υπ' αριθμ./2023 κατάσταση συμφωνητικών του άρθρου 8 παρ. 16 του ν. 1882/1990. Ωστόσο, ο κ. μετέπειτα και ειδικά το έτος 2022 αποφάσισε να συστήσει μονοπρόσωπη εταιρεία με διακριτικό τίτλο «.....», με μοναδικό εταίρο τον ίδιο, και γι' αυτό το λόγο, άλλωστε, δεν κρίθηκε σκόπιμο να καταρτιστεί νέα γραπτή σύμβαση με τη νεοσύστατη μονοπρόσωπη εταιρεία του, θεωρώντας ότι την καλύπτει η παλαιά σύμβαση, καθόσον η ατομική επιχείρηση του υποκαταστάθηκε από την ΙΚΕ του, οι δε παρεχόμενες υπηρεσίες συνέχισαν να είναι ίδιες, χωρίς να διακόπτεται η συνεργασία τους. Για την ακρίβεια, είχε παραχωρηθεί από τον κ. ως εργαζόμενος στον τομέα της μηχανογράφησης, ο, ο οποίος δούλευε ως στις εγκαταστάσεις της εταιρείας για περίπου 40 ώρες την εβδομάδα, ώστε να καλύπτει πλήρως τις αυξημένες ανάγκες της. Προς απόδειξη της παρεχόμενης υπηρεσίας, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκομίζει: α) βεβαίωση της ατομικής επιχείρησης του κ. σχετικά με την απασχόληση του κ.σε ορισμένο χρόνο, β) βεβαίωση της εταιρείας «.....» του κ. σχετικά με την απασχόληση του κ. σε ορισμένο χρόνο, γ) την από 02/11/2023 Υπεύθυνη Δήλωση του ίδιου του κ..... που επιβεβαιώνει την παροχή εργασίας στην έδρα της εταιρείας για λογαριασμό της ατομικής του κ..... και της, καθώς και δ) τους ετήσιους Πίνακες Προσωπικού της ατομικής επιχείρησης του κ. για τις χρονιές 2020-2021 και της τη χρονιά 2022, από τους οποίους αποδεικνύεται η συνέχιση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του κ. από την εταιρεία «.....» του ίδιου του κ. Από τα ανωτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προκύπτει ότι η εν λόγω εκδότρια παρείχε στην εταιρεία τις τιμολογηθείσες υπηρεσίες μέσω του, γεγονός που δεν αμφισβήτησε ο έλεγχος.

Εν προκειμένω, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/08/2022 η προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρίσει στα τηρούμενα βιβλία της στο λογαριασμό «61.03.01.0087 Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας ΦΠΑ 24%» τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

ΛΟΓ/ΣΜΟΣ 61.03.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ 24%)				
	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	ΤΠΥ ...../31-01-2022	.....	1.753,00	420,72
2	ΤΠΥ ...../28-02-2022	.....	1.753,00	420,72
3	ΤΠΥ ...../30-03-2022	.....	1.753,00	420,72
4	ΤΠΥ ...../28-04-2022	.....	1.753,00	420,72
5	ΤΠΥ ...../31-05-2022	.....	1.753,00	420,72

6	ΤΠΥ ...../30-06-2022	.....	1.753,00	420,72
7	ΤΠΥ ...../01-08-2022	.....	1.753,00	420,72
ΣΥΝΟΛΟ			12.271,00	2.945,04

Σχετικά με τα με α/α 1-5 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «.....» προσκομίστηκε στον έλεγχο το από 01/06/2020 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών με διάρκεια έως 31/05/2022. Ο έλεγχος έκρινε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εν λόγω δαπανών, καθώς έκρινε ότι, παρόλο που η αναγραφόμενη επί των φορολογικών στοιχείων αυτών αιτιολογία «.....» είναι γενικόλογη και αόριστη, με βάση το παραπάνω προσκομισθέν ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ότι οι δαπάνες αφορούν ειδικά τη διαχείριση του εξοπλισμού (hardware & software), των συστημάτων ασφαλείας και δικτύων και τη γενικότερη λειτουργία και συντήρηση εξοπλισμού (IT services) της εταιρείας. Για τα με α/α 6-7 ωστόσο φορολογικά στοιχεία εκδόσεως «..... ΙΚΕ» ο έλεγχος έκρινε ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, καθώς η αναγραφόμενη επί των φορολογικών στοιχείων αυτών αιτιολογία «.....» είναι γενικόλογη και αόριστη, μη δεχόμενος τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι η ως άνω εταιρεία λογίζεται ως φυσική συνέχεια της ατομικής επιχείρησης του κ. και συνεπώς δεν κρίθηκε σκόπιμο να συνταχθεί εκ νέου σύμβαση.

Ωστόσο όλες οι ως άνω δαπάνες των με α/α 1-7 τιμολογίων που αναγράφουν την ίδια σύντομη περιγραφή «Μηχανογραφική υποστήριξη», παρουσιάζουν περιοδικότητα ανά μήνα και σταθερό ποσό δαπάνης κάθε μήνα. Περαιτέρω, σύμφωνα με τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα εταιρεία στοιχεία και τα πραγματικά δεδομένα, προκύπτει ότι οι δαπάνες των υπ' αριθμ./30-06-2022 και/01-08-2022 τιμολογίων εκδόσεως «..... ΙΚΕ» αφορούν συνέχεια των παρεχόμενων υπηρεσιών από την ατομική επιχείρηση «.....». Ο έλεγχος εξάλλου δεν αμφισβητεί ότι πράγματι έλαβαν χώρα οι επίμαχες συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου και συνεπώς οι διαπιστώσεις του σχετικά με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ δεν τεκμηριώνονται επαρκώς, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ως προς το ότι τα δύο επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αφορούν μη νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, δεν μπορεί να αναιρεθεί το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και με την παρούσα απόφαση αναγνωρίζεται για τη φορολογική περίοδο 01/01/2022-31/08/2022 το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των τιμολογίων εκδόσεως «..... ΙΚΕ» ύψους 841,44 ευρώ.

Γ. Σχετικά με τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της εταιρείας «..... ΙΚΕ» κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 05/10/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ο ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την εταιρεία με την επωνυμία «..... ΙΚΕ» κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/12/2021, καθώς, βάσει της από 30/03/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής φόρου εισοδήματος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, για το φορολογικό έτος 2021, δυνάμει της υπ' αριθμ./20-09-2022 εντολής ελέγχου, τα ανωτέρω τιμολόγια έχουν καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, στο Λογαριασμό «64.98 διάφορα έξοδα», και δηλώθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία στον Πίνακα Φορολογικής Αναμόρφωσης, ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την ενδικοφανή προσφυγή της, ισχυρίζεται ότι οι παραπάνω δαπάνες που περιγράφονται στα τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «..... ΙΚΕ» αφορούν δαπάνες καθαρισμού των εγκαταστάσεών της, βάσει της από 24/02/2020 μεταξύ τους σύμβασης, η οποία από 01/03/2021 μετατράπηκε αυτοδίκαια σε αορίστου χρόνου βάσει ειδικού όρου που αναγραφόταν ρητά σε αυτή. Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή μη αναγνωρίζοντας το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εν λόγω δαπανών υπέπεσε σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των ισχυουσών διατάξεων, καθώς και σε εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση.

Ωστόσο ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο στο πλαίσιο της με αριθμ./20-09-2022 εντολής ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι επίμαχες δαπάνες δεν καλύπτουν λειτουργικές ανάγκες της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και την πάγια Νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του ΣΤΕ, γεγονός άλλωστε που και η προσφεύγουσα επιβεβαιώνει καθώς η ίδια έχει προβεί από την πλευρά της σε σχετική φορολογική αναμόρφωση των δαπανών αυτών. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι οι εν λόγω δαπάνες έχει κριθεί ότι δεν πραγματοποιήθηκαν για το σκοπό της εταιρείας, η προσφεύγουσα δε δύναται να εκπέσει το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες αυτές, καθώς, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, η έκπτωση αυτή παρέχεται μόνο κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση γίνονται μερικώς δεκτοί οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας και συγκεκριμένα γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου εισροών για τις παρακάτω εισροές:

➤ **Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021**

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
61.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ ΦΠΑ 24%)	..... ΕΕ	24.328,39	5.838,81
ΣΥΝΟΛΟ		24.328,39	5.838,81

➤ **Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/08/2022**

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
61.03.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ 24%)	..... ΕΕ	4.838,71	1.161,29
61.03.01.0087 (ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΗΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΦΠΑ 24%)	..... ΙΚΕ	3.506,00	841,44
ΣΥΝΟΛΟ		8.344,71	2.002,73

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με από 06/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, την επικύρωση της υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 και την τροποποίηση των υπ' αριθμ./05-10-2023 και/05-10-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικών περιόδων 01/01/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/08/2022 ως κάτωθι:

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/10/2020-31/12/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	291.454,74	291.454,74	291.454,74	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	149.335,33	130.713,04	130.713,04	18.622,29
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	28.569,66	28.569,66	28.569,66	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	44.401,97	39.931,92	39.931,92	4.470,05
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	15.832,31	14.092,69	14.092,69	1.739,62
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		2.730,43	2.730,43	2.730,43
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		1.365,22	1.365,22	1.365,22
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		4.095,65	4.095,65	4.095,65
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	15.832,31	14.092,69	14.092,69	1.739,62
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020)

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	978.306,34	978.306,34	978.306,34	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	796.050,26	708.474,89	732.803,28	63.246,98
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	147.643,64	147.643,64	147.643,64	

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	187.437,99	164.966,90	170.805,71	16.632,28
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	39.794,35	30.871,41	30.871,41	8.922,94
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		13.548,15	7.709,34	7.709,34
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		6.774,07	3.854,67	3.854,67
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		22.322,22	11.564,01	11.564,01
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	39.794,35	30.871,42		8.922,94
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021)

Γ) Φορολογική περίοδος 01/01/2022-31/08/2022

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	290.274,93	290.274,93	290.274,93	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	206.174,26	171.673,25	180.017,96	26.156,30
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	27.289,04	27.289,04	27.289,04	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	83.994,88	66.916,34	68.919,07	15.075,81
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	56.705,84	39.627,30	41.630,03	15.075,81
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	56.705,84	39.627,30	41.630,03	15.075,81

(τροποποίηση της υπ' αριθμ./05-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/08/2022)

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.