ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312348

Αθήνα, 2.2.2026
Αριθμός απόφασης: **372**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10.10.2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ....., με ΑΦΜ ..... με έδρα στα ....., κατά α) της με αρ. ...../8.9.2025 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, και β) της με αρ. ...../8.9.2025 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2024- 31.12.2024, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10.10.2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ....., 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:

1. Με τη με αριθμό ...../8.9.2025 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2023- 31.12.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ περιορίστηκε το ποσό προς επιστροφή στο ποσό των 87.640,17 €, έναντι του 96.995,37 €, βάσει δήλωσης, ήτοι προέκυψε διαφορά ύψους 9.355,20€.

2. Με τη με αριθμό ...../8.9.2025 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2024- 31.12.2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ περιορίστηκε το ποσό προς επιστροφή στο ποσό των 104.068,47 €, έναντι του 113.423,67 €, βάσει δήλωσης, ήτοι προέκυψε διαφορά ύψους 9.355,20 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 8.9.2025 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ που διενεργήθηκε βάσει της αρ. ...../13.3.2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω ελεγκτικής υπηρεσίας. Αιτία για την έκδοση της εν λόγω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ...../2025 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 113.423,67 € που υπέβαλε η επιχείρηση. Συγκεκριμένα, η διαφορά προέκυψε καθόσον απορρίφθηκαν από τον έλεγχο α) τα υπ' αριθμ. ...../9.12.2023 και ...../11.12.2023 Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής εκδόσεως του ....., ΑΦΜ ....., συνολικής αξίας εισροών 29.920,00 €, πλέον ΦΠΑ 7.180,80 €, και β) το υπ' αριθ. ...../25.9.2023 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του ....., ΑΦΜ ....., αξίας εισροών 9.060,00 €, πλέον ΦΠΑ 2.174,40€,
με την αιτιολογία ότι τα επίμαχα στοιχεία έχουν εκδοθεί έχοντας ελλιπή περιγραφή των πωλούμενων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1. Μη συνδρομή των νομίμων προϋποθέσεων για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ο ΦΠΑ θα πρέπει να αναγνωριστεί προς έκπτωση για τα πάγια της επιχείρησης. Η εταιρεία διαθέτει ένα οικόπεδο βρίσκεται στη θέση «.....» της Κοινότητας ..... με εμβαδόν οικοπέδου 2.364,38 τ.μ. εκτός οικισμού, εντός του οποίου ανέγειρε ένα συγκρότημα αποτελούμενο από 3 κτήρια με χρήση κατοικίας, όμοια μεταξύ τους, με εξωτερικές διαστάσεις 8,40μ χ 6,70 μ και με μία κολυμβητική δεξαμενή το καθένα. Στην προσκομιζόμενη έκθεση επιμέτρησης αναφέρονται αναλυτικά τα στοιχεία παγίων του εν λόγω ακινήτου συνοδευόμενα από το σχετικό φωτογραφικό υλικό. Για τα επίμαχα τιμολόγια έχουν τηρηθεί όλες οι προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ, καθώς αυτά αφορούν πάγια του επενδυτικού αγαθού της επιχείρησής μας, έχουν εξοφληθεί ολοσχερώς και έχει για κάθε είδος εκδοθεί το απαιτούμενο παραστατικό. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν αποδέχεται την έκπτωση του ΦΠΑ, δημιουργώντας επιπρόσθετες, μη απορρέουσες από την νομοθεσία προϋποθέσεις για την

έκπτωση του ΦΠΑ, όπως η αναγραφή υλικού κατασκευής και διαστάσεων, αναφέροντας μεταξύ άλλων: «Τα ανωτέρω στοιχεία έχουν εκδοθεί έχοντας ελλιπή περιγραφή των πωλούμενων αγαθών, με την έννοια ότι δεν προκύπτουν εξ αυτών βασικές πληροφορίες για την συναλλαγή. Αναγράφεται ως περιγραφή «ΤΡΑΠΕΖΙ ΚΟΥΖΙΝΑΣ, ΚΑΡΕΚΛΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ, ΤΡΑΠΕΖΙ ΣΑΛΟΝΙΟΥ, ΚΟΜΟΔΙΝΟ, ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΤΡΑΠΕΖΑΡΙΑΣ, ΝΤΟΥΛΑΠΙΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ ΜΕΣΟΠΟΡΤΑ ΜΠΑΝΙΟΥ, ΦΙΝΙΣΤΡΙΝΙΑ» στο τιμολόγιο με 24 και «ΝΤΟΥΛΑΠΑ ΜΕΤΑΛΛΙΚΗ, ΤΡΑΠΕΖΙ ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ, ΚΑΡΕΚΛΑ ΤΟΥ ΚΑΦΕ, ΝΕΡΟΧΥΤΗΣ BLANCO, ΠΑΓΚΟΣ ΝΙΠΤΗΡΑ ΜΑΣΙΦ ΔΡΥΣ, ΞΑΠΛΩΣΤΡΑ ΜΑΣΙΦ ΙΡΟΚΟ, ΝΤΟΥΛΑΠΙΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ» στο τιμολόγιο με α/α 25. Προσκομίστηκε το με ημερομηνία σύνταξης 09/11/2023 ιδιωτικό συμφωνητικό με αρ. θεώρησης Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ...../01-12-2023, το οποίο είναι εξίσου γενικό και αόριστο. Αναφέρει ότι ο εργοδότης και ο εργολάβος συμφωνούν τα εξής: Άρθρο 1 Την ανάθεση ανάληψη, ξυλουργικών εργασιών - κατασκευών, με τα υλικά αυτών. Συγκεκριμένα εργασίες ως αυτές αναφέρονται ανωτέρω. Δεν αναφέρονται στοιχεία όπως: υλικό κατασκευής, τετρ. μέτρα κ.ά. Λόγω της ελλιπούς περιγραφής δεν στάθηκε δυνατό να αποδειχθεί η πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του ελεγχόμενου, ήτοι η παροχή των υπηρεσιών που αναφέρονται στο συγκεκριμένο τιμολόγιο και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές, καθώς και ο τρόπος τιμολόγησης» και συνεχίζει ο έλεγχος « Το ανωτέρω στοιχείο έχει εκδοθεί έχοντας ελλιπή περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών, με την έννοια ότι δεν προκύπτουν εξ αυτού βασικές πληροφορίες για την συναλλαγή. Αναγράφεται ως περιγραφή «ΟΙΚΙΕΣ», ως ποσότητα «3 και τιμή μονάδας 3. Προσκομίστηκε το με ημερομηνία σύνταξης 12/09/2023 ιδιωτικό συμφωνητικό με αρ. θεώρησης Δ. Ο. Υ. Κέρκυρας ...../19-09-2023, το οποίο είναι εξίσου γενικό και αόριστο. Αναφέρει ότι ο εργοδότης και ο εργολάβος συμφωνούν τα εξής: «Άρθρο 1 Την ανάθεση — ανάληψη, ηλεκτρολογικών εργασιών, χωρίς τα υλικά αυτών. Συγκεκριμένα εργασίες, τοποθέτησης φωτιστικών, πριζών, ηλεκτρολογικών γραμμών, γραμμών κεραιών, οτε, πινάκων και εξαρτημάτων» Δεν αναφέρονται στοιχεία όπως: είδος και ποσότητα φωτιστικών, πριζών, πινάκων κ.λ.π., τιμή μονάδας ανά είδος εργασίας. Το αποτέλεσμα της ελλιπούς και αόριστης περιγραφής είναι να μην διασφαλίζεται επαρκώς η άμεση σχέση και συνάφεια της περιγραφής των προσφερόμενων υπηρεσιών/αγαθών και του τιμήματος που καταβλήθηκε. Δεν είναι δηλαδή εφικτή η εκτίμηση στις αξίας της συναλλαγής, εάν αυτή είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας». Φαίνεται πως ο έλεγχος συγχέει την έννοια της παραγωγικότητας της δαπάνης με την δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ. Σχετικώς, έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. ...../2017 απόφαση του ΣΤΕ με την οποία κρίθηκε ότι για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν εξετάζεται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος. Αντιθέτως, το μόνο που ερευνάται είναι αν η δαπάνη συνδέεται με την άσκηση φορολογητέας δραστηριότητας και συνοδεύεται από νόμιμο παραστατικό. Οτιδήποτε πέραν τούτου συνιστά υπέρβαση των αρμοδιοτήτων του ελέγχου και παραβίαση της αρχής της νομιμότητας.

2. Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου. Ο έλεγχος αδυνατεί να τεκμηριώσει τα πορίσματά του και ουδόλως έχει εξετάσει δεόντως τους προβληθέντες δια του υπομνήματος. Ως εκ τούτου, η έκθεση του ελέγχου πάσχει ως προς την αιτιολογία της, διότι δεν παραθέτει επαρκείς αποδείξεις ως προς τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 5144/2024 (αρ. 2 παρ. 1 του ν. 2859/2000) ορίζεται ότι: «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 άρθρο 3 παρ. 1 του ν. 5144/2024 (αρ. 3 του ν. 2859/2000): «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 11 του ν. 5144/2024 (αρ. 8 του ν. 2859/2000):
«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δεν συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τα άρθρα 5 έως 10. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:
α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού,
β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 5144/2024 (αρ. 14 του ν. 2859/2000):
«1. Ορισμοί
Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:
α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.
β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.
2. Γενικοί κανόνες
Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.
β) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.
3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...
4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα ...
5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών ...
6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...
7. Υπηρεσίες παρεπόμενες της μεταφοράς προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα ...
8. Δικαίωμα πρόσβασης σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές και παρόμοιες εκδηλώσεις προς υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα.
...

9. Πραγματογνωμοσύνες ή εργασίες που αφορούν κινητά ενσώματα αγαθά προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα. ...
10. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης. ...
11. Παροχή υπηρεσιών εστιατορίου και εστίασης επί μεταφορικού μέσου κατά τη διάρκεια ενδοκοινοτικού ταξιδιού ...
12. Μίσθωση μεταφορικών μέσων L Ο τόπος βραχυχρόνιας μίσθωσης μεταφορικού μέσου: ...
13. Παροχή τηλεπικοινωνιακών, ραδιοφωνικών και τηλεοπτικών και ηλεκτρονικά παρεχόμενων υπηρεσιών προς μη υποκείμενους στο φόρο. ...
14. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών που παρέχονται προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα εγκατεστημένα εκτός Κοινότητας ...
15. Τόπος παροχής ορισμένων υπηρεσιών για την αποφυγή διπλής φορολόγησης, μη φορολόγησης ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού ...
16. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 5144/2024 (αρ. 16 του ν. 2859/2000) 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...»

Επειδή στο άρθρο 35 του ν. 5144/2024 (άρθρο 30 του ν. 2859/2000) ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ορίζονται τα εξής:
«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον 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 τον 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 στον φόρο.
Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.
Σε περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο ΦΠΑ που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ` αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.
Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους του άρθρου 38.
[...]
4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσυκλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.
Η παρούσα περίπτωση δεν εφαρμόζεται, εφόσον τα μεταφορικά μέσα προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο. [...]»

Επειδή στο άρθρο 37 του ν. 5144/2024 (άρθρο 32 του ν. 2859/2000), ως προς την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου ορίζονται τα εξής:
«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο:
α) έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α` 58),
β) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
γ) κατέχει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
δ) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου ή, αν δεν κατέχει τέτοιο, έχει υποβάλει δήλωση ΦΠΑ για την οικεία φορολογική περίοδο για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις αγαθών και υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (βιβλία),
ε) κατέχει αντίγραφο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ ή της ειδικής δήλωσης της υποπερ. γα) της περ. γ) της παρ. 3 του άρθρου 41 και το αποδεικτικό καταβολής του φόρου.
2. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό του οφειλόμενου φόρου στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με το άρθρο 39, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

Επειδή στο άρθρο 39 παρ. 1 του ν. 5144/2024, ως προς την επιστροφή του φόρου, ορίζεται ότι: «Με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, ο φόρος επιστρέφεται εφόσον καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεώστητα.»

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ...../2013 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο δόθηκαν οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου:
«1.3. Έλεγχος αν για τις δαπάνες μεγαλύτερης αξίας, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.
Ελέγχονται οι τρείς (3) μεγαλύτερες δαπάνες (αγορές, πάγια, λοιπές δαπάνες), που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο, για τις οποίες έχει εκπεστεί ο Φ.Π.Α. Επιπρόσθετα ελέγχονται, κατά την κρίση του ελεγκτή, δύο (2) τουλάχιστον δαπάνες της ίδιας περιόδου. Ειδικότερα σε εφαρμογή των ανωτέρω ελέγχεται:
1. αν υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και αν παρέχεται γι' αυτά δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α των εισροών
2. αν ο προμηθευτής έχει καταχωρηθεί με ΑΦΜ/ΦΠΑ

3. η κατάσταση πελατών/προμηθευτών που υπέβαλε ο προμηθευτής για την εν λόγω παράδοση, στις περιπτώσεις που απαιτείται η υποβολή τέτοιας κατάστασης
4. τα φορτωτικά έγγραφα διακίνησης των αγαθών
5. περαιτέρω ο ελεγκτής δύναται να εξετάζει τα σχετικά αποδεικτικά (π.χ. τραπεζικά έγγραφα) από τα οποία αποδεικνύεται η καθ' οιονδήποτε τρόπο απόδοση του τιμήματος ή ο τρόπος που εξασφάλισε την απαίτησή του ο προμηθευτής καθώς και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τους όρους της μεταφοράς και ασφάλισης των αγαθών κατά τη διακίνησή τους
6. αν η δαπάνη αφορά ενσώματο αγαθό, γίνεται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο τιμολόγιο
7. αν το ενσώματο αγαθό έχει πωληθεί, ελέγχεται ότι έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης, ότι ο πελάτης έχει καταχωρήσει την απόκτηση του αγαθού στην κατάσταση πελατών/προμηθευτών ή στο σύστημα VIES κατά περίπτωση και η σωστή εφαρμογή των περί διακανονισμού διατάξεων (εφόσον συντρέχει λόγος διακανονισμού στην ελεγχόμενη περίοδο). Επί πώλησης του αγαθού εκτός Κοινότητας ελέγχονται τα προβλεπόμενα παραστατικά
8. αν η δαπάνη αφορά παροχή υπηρεσιών, επαληθεύεται η πραγματοποίηση αυτής. (Διερεύνηση της δυνατότητας του προμηθευτή να παρέχει τις υπηρεσίες με βάση τα στοιχεία του οικείου φακέλου)
9. αν πρόκειται για ενδοκοινοτική απόκτηση, επαληθεύεται ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5§1 του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων:
«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.»

Επειδή, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα εξής:
άρθρο 1 παρ 2: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.»
άρθρο 2: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».
άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2: «1. θεωρείται ως «υποκείμενος στον φόρο» οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού των αποτελεσμάτων

της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου η του παρέχοντος υπηρεσίες»
άρθρο 24, παράγραφος 1:«ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
άρθρο 25:«Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται. μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α)....,β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».
άρθρο 167: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»
άρθρο 168: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο».
άρθρο 178.α: «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, κατά την πάγια νομολογία του ΔΕΕ «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,C74/08).
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 εκπίπτεται εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.
β) ο ΦΠΑ εκπίπτεται για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και
γ) ο ΦΠΑ εκπίπτεται 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, C177/03),
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, C165/86).
Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσοτέρων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C435/05».

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και C-181/99).»

Επειδή, «.... ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο μπορεί να εκπεσθεί μόνο εφόσον τα τιμολόγια είναι νόμιμα και όχι στην περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν παραποιηθεί ως προς την ημερομηνία έκδοσής τους ή την ποσότητα των αγαθών που αναγράφονται σε αυτά ή την τιμή μονάδας των ίδιων αγαθών ή τη συνολική αξία, οπότε και θεωρούνται ως νοθευμένα. (Σχετ. εγγ.1043794/1625/446/Α0014/14.4.2008). Για να συμβεί αυτό πρέπει να αποδεικνύεται παραποίηση, νόθευση επί της ουσίας και όχι διορθώσεις προς αποκατάσταση της αλήθειας. Επιβάλλεται για λόγους απόδειξης, να διασταυρώνεται το γεγονός με το αντίτυπο του αντισυμβαλλόμενου.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1225/2001 με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ 685/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., «ο υποκείμενος στο ΦΠΑ λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του αναγραφόμενου στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ, επειδή κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης.».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών απαιτείται ο προς έκπτωση φόρος να έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στο φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων. Περαιτέρω, 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 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. Εξάλλου, για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα (βλ. ΣτΕ 3153/2016 - ΣτΕ 3155/2006- ΣτΕ 5372/2012).

Επειδή, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (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).
Περαιτέρω 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, σύμφωνα με την απόφαση 444/2017 του ΣτΕ, κρίθηκε ότι:
« 6. ... ότι η κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία στηρίζεται η αίτηση εκπτώσεως αποτελεί μεν προϋπόθεση για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος (που αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος Φ.Π.Α. στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α.),πλην, τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενό του ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπτώσεως, εφ' όσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι η παρ. 1 του άρθρου 9 «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, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):
«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, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:
«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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητος ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητος (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με δραστηριότητα ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Η ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Η ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ (ΩΣ ΑΓΑΘΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 33 ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΤΟΥΣ μέχρι την

20.12.2023 και ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ Η ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΜΙΚΡΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ από 20.12.2023 μέχρι και σήμερα, διενεργήθηκε έλεγχος με βάση την με αριθμό ...../13.3.2025 εντολή μερικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ με αφορμή την με αριθμό καταχώρησης ...../2025 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η ίδια στην εν λόγω Δ.Ο.Υ..

Επειδή στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε δύο (2) παραστατικά εκδόσεως ....., ΑΦΜ ....., με δραστηριότητα ΕΠΙΠΛΟΠΟΙΟΣ- ΞΥΛΟΥΡΓΙΚΑ, ως κάτωθι:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Δ.Α-Τ.Π. 9.12.2023	ΤΡΑΠΕΖΙ ΚΟΥΖΙΝΑΣ, ΚΑΡΕΚΛΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ, ΤΡΑΠΕΖΙ ΣΑΛΟΝΙΟΥ, ΚΟΜΟΔΙΝΟ, ΚΑΡΕΚΛΕΣ ΤΡΑΠΕΖΑΡΙΑΣ, ΝΤΟΥΛΑΠΙΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ, ΜΕΣΟΠΟΡΤΑ ΜΠΑΝΙΟΥ, ΦΙΝΙΣΤΡΙΝΙΑ	17.88,80	14.370,00	3.448,80
Δ.Α-Τ.Π. ...../11.12.2023	ΝΤΟΥΛΑΠΑ ΜΕΤΑΛΛΙΚΗ, ΤΡΑΠΕΖΙ ΜΕΤΑΛΛΙΚΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΧΩΡΟΥ, ΚΑΡΕΚΛΑ ΤΟΥ ΚΑΦΕ, ΝΕΡΟΧΥΤΗΣ BLANCO, ΠΑΓΚΟΣ ΝΙΠΤΗΡΑ ΜΑΣΙΦ ΔΡΥΣ. ΞΑΠΛΩΣΤΡΑ ΜΑΣΙΦ ΙΡΟΚΟ, ΝΤΟΥΛΑΠΙΑ ΚΟΥΖΙΝΑΣ	19.82,00	15.550,00	3.732,00
ΣΥΝΟΛΟ		**37.100,80**	**29.920,00**	**7.180,80**

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω στοιχεία έχουν εκδοθεί έχοντας ελλιπή περιγραφή των πωλούμενων αγαθών, με την έννοια ότι δεν προκύπτουν εξ αυτών βασικές πληροφορίες για την συναλλαγή, ενώ θεώρησε ότι το προσκομισθέν με ημερομηνία σύνταξης 09/11/2023 ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ. θεώρησης Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ...../01-12-2023) είναι εξίσου γενικό και αόριστο καθώς αναφέρει ότι ο εργοδότης και ο εργολάβος συμφωνούν τα εξής: «Άρθρο 1 Την ανάθεση – ανάληψη, ξυλουργικών εργασιών - κατασκευών, με τα υλικά αυτών. Συγκεκριμένα εργασίες ...», ως αυτές αναφέρονται ανωτέρω. Αφού δεν αναφέρονται στοιχεία όπως υλικό κατασκευής, τετραγωνικά μέτρα κ.ά., λόγω της ελλιπούς περιγραφής, δεν στάθηκε δυνατό να αποδειχθεί η πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων, ήτοι η παροχή των υπηρεσιών που αναφέρονται στο συγκεκριμένο τιμολόγιο και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές, καθώς και ο τρόπος τιμολόγησης.

Επειδή, επίσης, στο πλαίσιο του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε ένα (1) παραστατικό εκδόσεως ....., ΑΦΜ ....., με δραστηριότητα ....., ως κάτωθι:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΣΥΝ. ΑΞΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Τ.Π.Υ. ...../25.9.2023	ΟΙΚΙΕΣ	11.234,40	9.060,00	2.174,40

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ανωτέρω στοιχείο έχει εκδοθεί με ελλιπή περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών, με την έννοια ότι δεν προκύπτουν εξ αυτού βασικές πληροφορίες για την συναλλαγή. Αναγράφεται ως περιγραφή «ΟΙΚΙΕΣ», ως ποσότητα «3» και τιμή μονάδας 3.020,00, ενώ θεώρησε ότι το προσκομισθέν με ημερομηνία σύνταξης 12/09/2023 ιδιωτικό συμφωνητικό (αρ. θεώρησης Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ...../19-09-2023) είναι εξίσου γενικό και αόριστο καθώς αναφέρει ότι ο εργοδότης και ο εργολάβος συμφωνούν τα εξής: «Άρθρο 1 Την ανάθεση – ανάληψη, ηλεκτρολογικών εργασιών, χωρίς τα υλικά αυτών. Συγκεκριμένα εργασίες, τοποθέτησης φωτιστικών, πριζών, ηλεκτρολογικών γραμμών, γραμμών κεραιών, οτε, πινάκων και εξαρτημάτων». Αφού δεν αναφέρονται στοιχεία όπως είδος και ποσότητα φωτιστικών, πριζών, πινάκων κ.λ.π., τιμή μονάδας ανά είδος εργασίας δεν διασφαλίζεται επαρκώς η άμεση σχέση και συνάφεια της περιγραφής των παρεχόμενων υπηρεσιών και του τιμήματος που καταβλήθηκε και δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της αξίας της συναλλαγής.

Επειδή με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος απέρριψε τα ανωτέρω Τιμολόγια με την αιτιολογία ότι τα επίμαχα στοιχεία έχουν εκδοθεί έχοντας ελλιπή περιγραφή των πωλούμενων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών και έκρινε ότι δεν εκπίπτει ο φόρος εισροών που αντιστοιχεί σε αυτά.

Επειδή σύμφωνα με το από 09/11/2023 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του ....., ΑΦΜ ....., (αρ. θεώρησης Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ...../01-12-2023) οι δύο αντισυμβαλλόμενοι συμφώνησαν την ανάθεση- ανάληψη, ξυλουργικών εργασιών - κατασκευών, με τα υλικά αυτών για τις κάτωθι εργασίες:

Περιγραφή	Αξία
Κατασκευή τριών κουζινών	7.200,00
Κατασκευή τριών νεροχυτών	1.200,00
Κατασκευή τριών τραπεζιών κουζίνας	1.590,00
Κατασκευή δώδεκα καρεκλών κουζίνας	3.060,00
Κατασκευή τριών τραπεζιών σαλονιού	840,00
Κατασκευή έξι κομοδίνων	1.560,00
Κατασκευή δώδεκα καρεκλών του καφέ	2.340,00
Κατασκευή τριών τραπεζαριών εξωτερικών	1.800,00
Κατασκευή δώδεκα καρεκλών τραπεζαρίας	3.120,00
Κατασκευή τριών ντουλαπών	1.650,00
Κατασκευή εννέα ξαπλωστρών	3.510,00
Κατασκευή ενός νιπτήρα wc	250,00
Κατασκευή τριών πορτών wc	1.500,00
Κατασκευή φινιστρίνια, ποσότητα 6	300,00
Σύνολο	29.920,00

Επειδή στα επίμαχα Τιμολόγια- Δελτία Αποστολής με αριθ. ...../9.12.2023 και ...../11.12.2023 αναφέρεται ότι τα αγαθά μεταφέρθηκαν στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης με το υπ' αριθ. κυκλοφορίας ..... Ι.Χ. φορτηγό αυτοκίνητο ιδιοκτησίας του εκδότη .....

Επειδή σύμφωνα με το από 12/09/2023 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και του ....., ΑΦΜ ....., (αρ. θεώρησης Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ...../19-09-2023) οι δύο αντισυμβαλλόμενοι συμφώνησαν τα εξής:

- Την ανάθεση- ανάληψη, ηλεκτρολογικών εργασιών, **χωρίς τα υλικά αυτών**. Συγκεκριμένα εργασίες τοποθέτησης φωτιστικών, πριζών, ηλεκτρολογικών γραμμών, γραμμών κεραιών, οτε, πινάκων και εξαρτημάτων.
- Οι τιμές ορίζονται για το σύνολο και των τριών ισογείων κατοικιών του εργοδότη 9.060,00. Το συνολικό ποσό των εργασιών θα επιβαρυνθεί με 24% ΦΠΑ 2.174,40 με την έκδοση του φορολογικού παραστατικού επί της πληρωμής και εξόφλησης του εργολάβου.
- Οι εργασίες αφορούν **και τις τρείς κατοικίες της άδειας** και το κόστος των υλικών βαρύνει τον εργοδότη.

Επειδή σύμφωνα με την προσκομισθείσα τεχνική έκθεση των μηχανικών ..... που αφορά στις εργασίες που έχουν πραγματοποιηθεί έως την 30/06/2025, και αφορούν την ενημέρωση της άδειας αναθεώρησης με Α/Α ..... ως προς α) την αρχιτεκτονική μελέτη για τις εσωτερικές διαρρυθμίσεις των ισογείων κατοικιών, β) την θέση των κολυμβητικών δεξαμενών, της υπόγειας υδατοδεξαμενής και την τελική διαμόρφωση του περιβάλλοντα χώρου, εκμεταλλεύσεως της εταιρείας «..... στη θέση «.....» στον οικισμό Γάιου του ..... σε οικόπεδο με έκταση 2.364,38 τ.μ. προκύπτει ότι κατά την ως άνω ημερομηνία οι εργασίες έχουν ολοκληρωθεί στο σύνολό τους, και σε ότι αφορά τις οικίες, και σε ότι αφορά των περιβάλλοντα χώρο. Στο τέλος δε της εν λόγω τεχνικής έκθεσης περιλαμβάνεται κατάσταση των ληφθέντων τιμολογίων από την οποία προκύπτει ότι δεν υφίστανται άλλα τιμολόγια για τις ίδιες ως άνω περιγραφόμενες εργασίες.

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν αμφισβητεί την πραγματοποίηση των εργασιών ούτε θέτει θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ενώ όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου κατά την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε την 9.7.2025 από υπάλληλο του ΓΕΦ Παξών διαπιστώθηκε η δυνατότητα πραγματοποίησης των πράξεων για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής.

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου ν' αποκρούσει την άσκηση απ' την προσφεύγουσα του δικαιώματός έκπτωσης του ΦΠΑ, έπρεπε να αποδείξει με βάση αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.
Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν, κατά την άποψη του ελέγχου, ελλείψεις στην περιγραφή, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρα παραστατικά, του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή δεν απέδειξε με βάση αντικειμενικά στοιχεία τη μη νομιμότητα τους.
Συνεπώς, η προσφεύγουσα εξέπεσε νόμιμα τον Φ.Π.Α. ποσού 9.355,20 ευρώ, των υπ' αριθμ. ...../9.12.2023 και ...../11.12.2023 Τιμολογίων- Δελτίων Αποστολής εκδόσεως του ....., ΑΦΜ ..... και του υπ' αριθ. ...../25.9.2023 Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως του ....., ΑΦΜ ....., ο οποίος πρέπει να αναγνωριστεί ως φόρος εισροών και να συμπεριληφθεί στο προς επιστροφή ποσό της ιδίας φορολογικής περιόδου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 10.10.2025 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ....., με ΑΦΜ ....., και την **ακύρωση** των υπ' αριθ. ...../8.9.2025 και ...../8.9.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Α) Φορολογική περίοδος 01/01/2023- 31/12/2023:

Ποσό προς επιστροφή:	
βάσει δήλωσης	96.995,37 €
βάσει ελέγχου	87.640,17 €
βάσει Δ.Ε.Δ.	**96.995,37 €**

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2024- 31/12/2024:

Ποσό προς επιστροφή:	
βάσει δήλωσης	113.423,67 €
βάσει ελέγχου	104.068,47 €
βάσει Δ.Ε.Δ.	**113.423,67 €**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
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.