



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

**ΚΑΛΛΙΘΕΑ: 28.09.2023**

**ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1411**

## **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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

**γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

**δ.** του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 25.05.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '..... Α.Ε.', με Α.Φ.Μ. ...., με έδρα στην περιοχή ..... του ΔΗΜΟΥ ..... ΚΡΗΤΗΣ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθ. .... /26.04.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2021 - 30.06.2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.05.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘..... Α.Ε.’, με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ’ αριθ. .... /26.04.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2021 – 30.06.2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία κατά 30.000,00 €, ήτοι από 106.077,33 € σε 76.077,33 €.

Η ως άνω πράξη φόρου εισοδήματος εδράζεται επί της από 26.04.2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ’ αριθ. .... /30.01.2023 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Υπηρεσίας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

*“1.Μερική εικονικότητα Τ.Π.Υ. .... /05.08.2021 και μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης δαπάνης αξίας 30.000,00 €.*

*1<sup>α</sup>. Οι εφαρμοστέες διατάξεις – Νομικό πλαίσιο.*

*1<sup>β</sup>. Η ορθή ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων.*

*1<sup>γ</sup>. Τα πραγματικά περιστατικά – Υπαγωγή.*

*1<sup>δ</sup>. Συμπέρασμα – προεξόφληση του συνόλου της οικονομικής προσφοράς - διαγνωστικό σφάλμα του ελέγχου ως προς την περιγραφόμενη υπηρεσία.”*

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε λόγω της υποβολής εκ μέρους της προσφεύγουσας της υπ’ αριθμόν ..... /20.12.2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, από την οποία προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή φόρου ύψους 14.325,28 €.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, ενέκρινε την επιστροφή φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 στην ελεγχόμενη οντότητα ποσού ύψους 14,325,28 € όπως προκύπτει από την υποβολή της δήλωσης και μείωσε το ποσό της ζημίας σε εβδομήντα έξι χιλιάδες εβδομήντα επτά ευρώ και τριάντα τρία λεπτά (76.077,33€), από 106.077,33 € λόγω λήψης ενός παραστατικού το οποίο κρίθηκε μερικώς εικονικό, κατά την έννοια ότι επιμέρους εργασίες που αναγράφονται σε αυτό, καθαρής αξίας 30.000,00 € και αναλογούντος Φ.Π.Α. 7.200,00 € δεν ήταν δυνατόν να έχουν όντως διενεργηθεί.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), ορίζουν, ότι:

**Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης**

“1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.”

#### **Άρθρο 10. Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

“3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση. “

#### **Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου**

“1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ....

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, .....

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. ....”

**Επειδή,** σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1003/31.12.2014** 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»

#### **Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)**

##### **Παράγραφος 1**

“11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης.”

##### **Παράγραφος 2**

“11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)].

Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

11.2.5 Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

11.2.8 Στην περίπτωση (δ) ορίζεται η προθεσμία έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου. Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τη διατύπωση της διάταξης, εάν οι διαφορετικές

(επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών λαμβάνουν χώρα εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή τιμολόγηση, εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που έγιναν οι παραδόσεις ή η παροχή υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών έλαβαν χώρα το διάστημα 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου 20Χ5, οι παραδόσεις του Σεπτεμβρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου και οι παραδόσεις Οκτωβρίου μέχρι 15 Νοεμβρίου.”

**Επειδή**, οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ., ορίζουν, ότι:

**Άρθρο 66. Εγκλήματα φοροδιαφυγής**

5. .... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη οντότητα είναι λήπτης ενός εικονικού φορολογικού στοιχείου για συναλλαγή ανύπαρκτη κατά το μέρος που αφορά στις εργασίες δαπέδων α' ορόφου επιφάνειας 600τ.μ.. όπως αναγράφονται στο παραστατικό ΤΠΥ ...../25.08.2021, με εκδότη τον ..... Α.Φ.Μ..... και με ποσό καθαρής αξίας τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000€) και αναλογούνται Φ.Π.Α. επτά χιλιάδες και διακόσια ευρώ (7.200,00€).

**Επειδή** η περιγραφή του εν λόγω τιμολογίου απαρτίζεται από δύο (2) μέρη, ως εξής:

- 400 τ.μ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΗ ΜΟΝΩΣΗ ΔΩΜΑΤΟΣ 4.2. καθαρισμός, τρίψιμο, κόψιμο, ασφαλικό γαλάκτωμα, τσιμεντογωνία, υδρομόνωση, θερμομόνωση | Τιμή μονάδας 50,00 € | Αξία 20.000,00 €
- 600 τ.μ. ΔΑΠΕΔΑ Α' ΟΡΟΦΟΥ ΕΠΙΦΑΝΕΙΑΣ ΚΑΤΟΨΗ 3. Τρίψιμο με μηχανή μωσαϊκού, πάστα ψηλής κοκομετρίας, αστάρι, τσιμεντόχρωμα με ρητίνη | Τιμή μονάδας 50,00 € | Αξία 30.000,00 €

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 26.04.2023 έκθεση ελέγχου Φ.Ε., από την ως άνω ελεγκτική υπηρεσία, είχε διενεργηθεί έλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία: “κατόπιν εντολής επιτόπιου ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ με αριθ.

...../2022, στις **10/11/2022** έγινε αυτοψία στην έδρα της προσφεύγουσας, από την οποία διαπιστώθηκε ότι οι εργασίες που αναγράφονται στο ανωτέρω παραστατικό δεν είχαν πραγματοποιηθεί στο σύνολό τους αλλά μόνο εν μέρει.” Ειδικότερα,

- από τον έλεγχο στο δώμα (ταράτσα) διαπιστώθηκε ότι είχαν γίνει εργασίες μόνωσης και επισκευής σε όλη την επιφάνεια του δώματος του κτιρίου, ενώ
- από τον έλεγχο στο βόρειο τμήμα του πρώτου ορόφου επιφάνειας 600 τ.μ. διαπιστώθηκε ότι είχαν γίνει εργασίες επισκευής σε όλη την επιφάνεια της οροφής αλλά δεν είχαν γίνει καθόλου εργασίες στα δάπεδα.

**Επειδή** συγκεκριμένα, οι εργασίες στα δάπεδα, όπως περιγράφονται στο συμφωνητικό-σύμβαση έργου με τον εργολάβο - ‘.....’ (αριθμός κατάθεσης Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ...../13.08.2021), είναι οι εξής:

- τρίψιμο με μηχανή μωσαϊκού περίπου 8-10 χέρια με διαφορετικές πέτρες μηχανής μέχρι να φύγουν όλα τα σαθρά και τα γρέζα του δαπέδου από τις πήχες, μετά καθαρισμός με ηλεκτρική σκούπα υψηλής απορροφητικότητας,
- κλείσιμο τις χοντρές τρύπες με πάστα ψηλής κοκομετρίας, μετά 1 χέρι αστάρι και 2 χέρια ενισχυμένο τσιμεντόχρωμα με ρητίνη.

**Επειδή** από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το βόρειο τμήμα του πρώτου ορόφου επιφάνειας 600 τ.μ. δεν ήταν αποπερατωμένο αλλά ήταν στο στάδιο των οπτοπλινθοδομών και δεν είχαν τοποθετηθεί δάπεδα αλλά υπήρχε μόνο ο σκελετός από οπλισμένο σκυρόδεμα (πλάκα). Συνεπώς, **δεν ήταν δυνατό να έχουν γίνει οι εργασίες επισκευής και συντήρησης των δαπέδων στο βόρειο τμήμα του α’ ορόφου, όπως αυτές περιγράφονται ανωτέρω.** Αποτέλεσμα της κρίσης του ελέγχου ήταν το επίμαχο τιμολόγιο να κριθεί μερικώς εικονικό ως προς την επιμέρους αξία των 30.000,00 € και να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. εισροών των 7.200,00 €.

**Επειδή,** σύμφωνα με την από 30.05.2023 Έκθεση Απόψεων επί της Ενδικοφανούς Προσφυγής της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., επιπλέον η προσφεύγουσα απέστειλε στον έλεγχο με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (αριθ. πρωτ. ....../2023) στις 02.02.2023 έξι φωτογραφίες από τα δάπεδα του α’ ορόφου, αναφέροντας: «**Ενδεικτικά σας αποστέλλω κάποιες φωτογραφίες για το δάπεδο του Α’ ορόφου το οποίο ολοκληρώθηκε λίγες ημέρες μετά την παρουσία σας στον χώρο μας, όπως σας είχα ενημερώσει και προφορικά.**».

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης δαπάνης αξίας 30.000,00 €, τυγχάνει εσφαλμένη καθότι οι εν λόγω εργασίες που περιγράφονται στο επίμαχο Τ.Π.Υ. ....../25.08.2021 αφορούσαν την παροχή δύο διακριτών υπηρεσιών στο πλαίσιο επενδυτικού σχεδίου, το επίμαχο τιμολόγιο συνιστά συγκεντρωτικό τιμολόγιο, επρόκειτο απλά για προτιμολόγηση εργασιών που τελικά όντως έλαβαν χώρα σε μεταγενέστερο χρόνο και ο λόγος που συνέβη αυτό ήταν ότι ο προμηθευτής ζήτησε από την ίδια την προεξόφληση του συνόλου της οικονομικής προσφοράς, προκειμένου να δεσμεύσει την τιμή και να προβεί σε παραγγελία υλικών (λόγω της έλλειψης σε πρώτες ύλες και οικοδομικά υλικά). Η δε προσφεύγουσα επικαλείται και σχετικές διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ν. 4308/2014).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα παραδέχεται το γεγονός ότι οι εργασίες στα δάπεδα 1ου ορόφου που τιμολογήθηκαν με το παραστατικό ΤΠΥ ...../25.08.2021 δεν είχαν εκτελεστεί κατά τον χρόνο που έγινε η αυτοψία από τον έλεγχο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., όπως προκύπτει και από την σύγκριση των φωτογραφιών που έλαβε ο έλεγχος κατά την επιτόπια αυτοψία στις 10.11.2022 και των φωτογραφιών που απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο η ελεγχόμενη οντότητα στις 02.02.2023.

**Επειδή** παράλληλα, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό ότι εκδόθηκε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πριν την ολοκλήρωση αυτών, πολλώ δε μάλλον ένα (1) έτος και περισσότερο πριν την φερόμενη ως ολοκλήρωση των εργασιών του δαπέδου, διότι κάτι τέτοιο αντίκειται στα δεδομένα της κοινής πείρας και αντίληψης περί πρακτικών τιμολόγησης εργολαβικών εργασιών. Όπως προκύπτει σαφώς από τις ανωτέρω διατάξεις τιμολόγιο εκδίδεται στον χρόνο παράδοσης μέρους έργου ή ολοκλήρωσης αυτού. Η τυχόν προεξόφληση ή προκαταβολή μέρους ή όλου του συνολικού τιμήματος που επικαλείται η προσφεύγουσα δε γεννά υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου με περιγραφή υπηρεσιών που δεν έχουν εκτελεστεί (αλλά θα εκτελεστούν μελλοντικά). Για την τεκμηρίωση εξόφλησης του τιμήματος που έχει συμφωνηθεί αρκεί η έκδοση απόδειξη είσπραξης και μετά την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας εκδίδεται το σχετικό τιμολόγιο.»

**Επειδή**, και σε περίπτωση ακόμη, που ήθελε διατυπωθεί, ότι, το υπό κρίση τιμολόγιο, *“είναι συγκεντρωτικό τιμολόγιο κατ’ άρθρο 10 παρ. 3 ν. 4308/2014 με ότι αυτό συνεπάγεται ως προς το χρόνο έκδοσης του παραστατικού”*, ως επικαλείται η προσφεύγουσα, ο χρόνος έκδοσης αυτού, τουλάχιστον ως προς το β’ μέρος, θα έπρεπε να γίνει με τη ολοκλήρωση των εργασιών, σύμφωνα με τις ως άνω οικείες διατάξεις, εφόσον η ίδια η προσφεύγουσα, παραδέχεται, ότι οι εργασίες δεν είχαν ολοκληρωθεί κατά τον χρόνο της αυτοψίας, *“αλλά λίγες ημέρες μετά την παρουσία σας στον χώρο μας”*

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

**Επειδή** περαιτέρω, στο ιδιωτικό συμφωνητικό-σύμβαση έργου με τον εργολάβο (αριθμός κατάθεσης Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ ...../13.08.2021) δε γίνεται καμία αναφορά σε έκδοση τιμολογίου πριν την ολοκλήρωση του έργου, ενώ αντίστοιχη αναφορά δεν υπάρχει ούτε στο σώμα του παραστατικού.

**Επειδή** η προσφεύγουσα προβάλλει και έναν ακόμη ανεξάρτητο ισχυρισμό και συγκεκριμένα ότι πρόκειται για εσφαλμένη αντίληψη του ελέγχου ότι οι συγκεκριμένες εργασίες αφορούσαν εργασίες επισκευής και συντήρησης, ενώ στην πραγματικότητα αφορούσαν εργασίες τοποθέτησης βιομηχανικού δαπέδου με τσιμεντοκονία και ρητίνη.

**Επειδή** ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ουσιαστικά έρχεται σε αντίθεση με τον βασικό της ισχυρισμό περί ετεροχρονισμού μεταξύ έκδοσης τιμολογίου και ολοκλήρωσης της παροχής, καθότι όλη η επιχειρηματολογία του βασικού ισχυρισμού έχει δομηθεί πάνω στην παραδοχή ότι πρόκειται για το είδος των εργασιών που έχει κατανοήσει και ο έλεγχος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

**Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

“1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....”

**Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

“Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 με Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

“Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

**Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

“1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.....
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, **διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες**, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών...
- γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). .....

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.....”

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, μέρος της δαπάνης που καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία της η προσφεύγουσα οντότητα με το παραστατικό ΤΠΥ ...../25.08.2021 και με εκδότη τον ..... Α.Φ.Μ..... δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το μέρος της δαπάνης ποσού καθαρής αξίας τριάντα χιλιάδων ευρώ (30.000,00€).

**Επειδή** στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Να σημειωθεί επικουρικώς ότι η υπηρεσία μας απέστειλε αίτημα έρευνας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκδότη για διασταυρωτικό έλεγχο της δυνατότητας του προμηθευτή ..... να παρέχει τις υπηρεσίες, καθώς όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα Elenxis ο προμηθευτής ..... α) δεν έχει υποβάλει δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2013 έως και σήμερα και β) δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. Ετών 2011-2012-2013 και 2014 καθώς και φορολογικών ετών 2014-2015-2016-2017-2018-2019-2020 και 2021. Υπάρχουν δε σοβαρές υποψίες για ανυπαρξία συναλλακτικής ικανότητας του εκδότη-προμηθευτή αλλά μέχρι τη σύνταξη της παρούσας δεν έχει ληφθεί απάντηση από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία. [...]».

**Επειδή**, η εικονικότητα του ως άνω ΤΠΥ ...../25.08.2021 και με εκδότη τον ..... Α.Φ.Μ....., κρίθηκε με την αριθ. ....../21.06.2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

**Επειδή** με βάση όλα τα ανωτέρω, με την παρούσα επικυρώνεται η κρίση του ελέγχου περί μερικής εικονικότητας του υπ’ αριθμόν Τ.Π.Υ. ....../25-08-2021, που συνεπάγεται τη μη δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα ποσού 30.000,00 €. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ. ....../25.05.2023 υποβληθείσα ηλεκτρονικά ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘..... Α.Ε.’, με Α.Φ.Μ. ...., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης.

της υπ' αριθ. ....../26.04.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.07.2021 – 30.06.2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.**

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ: - 76.077,33 €**

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.