



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 06/02/2024

Αριθμός απόφασης: 339

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία, όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον διαχειριστή της κατά: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2020, γ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, και δ) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/10/2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου 1/10/2020 – 31/10/2022.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την, όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον διαχειριστή της, 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:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 9.812,06 ευρώ, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 6 του ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε Φ.Π.Α. για έκπτωση ποσού 554,88 ευρώ έναντι 558,69 ευρώ της δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. 32.328,45 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 16.164,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 48.492,67 ευρώ, και προσδιορίστηκε Φ.Π.Α. για έκπτωση ποσού 12.528,17 ευρώ έναντι ποσού 30.779,44 ευρώ της δήλωσης.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/10/2022, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία Φ.Π.Α. 16.215,84 ευρώ έναντι ποσού 21.909,17 ευρώ για έκπτωση και 15.000,00 ευρώ για επιστροφή βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α., ελεγχόμενης περιόδου 01/10/2020 – 31/10/2022, η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Αίτια του ελέγχου ήταν η υπ' αριθ. αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 15.000,00 ευρώ, που υπέβαλε η προσφεύγουσα μέσω του λογιστή της, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2022 – 31/10/2022.

Μετά την έκδοση και κοινοποίηση της ανωτέρω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε με ηλεκτρονική ανάρτηση στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας, στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, η με αριθμό πρωτ. πρόσκληση για παροχή των λογιστικών αρχείων και στοιχείων, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε. Ακολούθως εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων στο οποίο και πάλι δεν ανταποκρίθηκε. Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία του ελεγκτή με τον εξουσιοδοτημένο λογιστή της εταιρίας, ο τελευταίος προσκόμισε τα ζητηθέντα αρχεία και στοιχεία την

Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων επί των προσκομισθέντων εκδόθηκε και επιδόθηκε στον εξουσιοδοτημένο λογιστή το υπ' αριθ. δεύτερο Σημείωμα Διαπιστώσεων, του οποίου έλαβε γνώση ο νόμιμος εκπρόσωπος και διαχειριστής της εταιρίας και απέστειλε στον έλεγχο το με αριθμό

..... υπόμνημα με τις απόψεις του. Ο έλεγχος ωστόσο δεν τις έκανε δεκτές και προχώρησε στην έκδοση των οριστικών πράξεων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία, που κατά την ελεγχόμενη περίοδο ασχολήθηκε με την ανέγερση πολυκατοικίας με το σύστημα της αντιπαροχής, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Είχε χορηγήσει ήδη από την ήτοι πριν την έναρξη του ελέγχου, εξουσιοδότηση στον υπεύθυνο λογιστή της ώστε να προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για την απαλλαγή της εταιρίας από τον Φ.Π.Α., γεγονός που αποδεικνύει την έλλειψη δόλου και την καλοπιστία από πλευράς της έναντι της Φορολογικής Διοίκησης.
2. Ο υπεύθυνος λογιστής της δεν προέβη εγκαίρως στην υποβολή των δηλώσεων για την υπαγωγή της σε καθεστώς αναστολής του Φ.Π.Α., ενώ παράλληλα τη διαβεβαίωνε ότι η απαλλαγή θα είχε αναδρομική ισχύ.
3. Ουδέποτε ενημερώθηκε για την έκδοση εντολής ελέγχου σε βάρος της και την πρόσκληση προσκόμισης λογιστικών αρχείων και στοιχείων, διότι ο λογιστής δεν απέστειλε ποτέ τις σχετικές κοινοποιήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 «Παράδοση ακινήτων» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1.Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του α.ν. [1521/1950](#) (ΦΕΚ 245 Α΄) που κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

- α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,
- β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

2.Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης:

- α) η μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, η σύσταση, η μεταβίβαση ή η παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κυρίων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, καθώς και η μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας των ακινήτων της παραγράφου 1.
- β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια είναι και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών.

Ειδικά για τις περιπτώσεις αντιπαροχής, η εργολαβία του υποκειμένου στο φόρο κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση προς τον οικοπεδούχο, δεν υπάγεται στο φόρο όταν ο υποκείμενος κατασκευαστής έχει υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής του φόρου, σύμφωνα με την παράγραφο 4α του παρόντος άρθρου.

3.Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1 και στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, στις οποίες επιβάλλεται ο φόρος του παρόντος νόμου, δεν επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης

Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25.11.2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

4α. Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2022, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παραγράφων 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό [...]

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ μπορεί: α) να ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, και β) να τροποποιούνται οι προϋποθέσεις υπαγωγής στο καθεστώς του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4α, εφόσον η άδεια οικοδομής έχει εκδοθεί από 1.1.2020 και η κατασκευή της οικοδομής έχει ολοκληρωθεί έως τις 31.12.2022, καθώς και να ορίζεται κάθε σχετικό διαδικαστικό θέμα και λεπτομέρεια για την παρακολούθηση της εφαρμογής του καθεστώτος.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε την ελεγχόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 «Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«7. Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπώσεων» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που

αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Ειδικά για τα ακίνητα τα οποία έχουν υπαχθεί στο καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, ο εκπεσθείς, πριν την έναρξη της αναστολής φόρος, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, διακανονίζεται κατά τον χρόνο της παράδοσης του κάθε ακινήτου. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η διαδικασία, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια εφαρμογής του προηγούμενου εδαφίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο 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. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

[...]

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 σύμφωνα με την Απόφαση Α.1104/2020 με θέμα: «Διαδικασία επιστροφής φόρου προστιθέμενης αξίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

Άρθρο 1

Δικαίωμα επιστροφής

Ο φόρος επιστρέφεται, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων, όταν καταβλήθηκε στο Δημόσιο αχρεωστήτως, είτε εξ αρχής ή από επιγενόμενο λόγο.

Άρθρο 2

Επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μέσω διαδικασίας ανάλυσης κινδύνου

1. Αίτηση Επιστροφής

Η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. δημιουργείται ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον στην δήλωση αυτή ο υποκείμενος στον φόρο έχει αθροιστικά:

- συμπληρώσει τον κωδικό 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή),
- επιλέξει μια από τις αιτίες επιστροφής, πλην της μείωσης χρεωστικού υπολοίπου,
- συμπληρώσει την ένδειξη «ΤΡΑΠΕΖΑ» και τον αριθμό λογαριασμού IBAN. Υποκείμενοι στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν λάβει ΑΦΜ /Φ.Π.Α.

στην Ελλάδα προκειμένου να εκπληρώνουν τις σχετικές με τον Φ.Π.Α. υποχρεώσεις τους, δύνανται με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. να επιλέξουν την ένδειξη «άλλη τράπεζα».

Δεν υποβάλλεται έντυπη αίτηση, εφόσον για το ίδιο αιτούμενο ποσό έχει υποβληθεί αίτηση επιστροφής ηλεκτρονικά σύμφωνα με τα ανωτέρω. Δεύτερη αίτηση δεν παράγει έννομα αποτελέσματα.

Στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για φορολογική περίοδο για την οποία έχει δημιουργηθεί αίτημα επιστροφής με προηγούμενη δήλωση και αυτό δεν έχει ανακληθεί, δεν δημιουργείται νέο αίτημα επιστροφής για τη φορολογική περίοδο αυτή και τυχόν υπερβάλλον ποσό μεταφέρεται προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Ο υποκείμενος στο φόρο ενημερώνεται με σχετική ανάρτηση στην προσωποποιημένη πληροφόρηση στον διαδικτυακό τόπο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (www.aade.gr) ή και με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην τελευταία δηλωθείσα από αυτόν στη Φορολογική Διοίκηση, διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου για τη δημιουργία του αιτήματος επιστροφής. Για φορολογικές περιόδους μέχρι 28.2.2018, το αίτημα επιστροφής υποβάλλεται, σε κάθε περίπτωση, σε έντυπη μορφή στη Φορολογική Διοίκηση ως το συνημμένο ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ Ι.

Ανεξάρτητα από τον τρόπο υποβολής του αιτήματος επιστροφής, με αυτό δεν συνυποβάλλεται κανένα δικαιολογητικό για την αιτία δημιουργίας του υπολοίπου ποσού προς επιστροφή.

Στις περιπτώσεις που υπάρχει τεχνική αδυναμία στο δίκτυο taxisnet να δημιουργηθεί αίτημα επιστροφής, ο φορολογούμενος ενημερώνεται με σχετικό μήνυμα για να υποβάλει το αίτημα σε έντυπη μορφή, κάνοντας χρήση του υποδείγματος Ι.

2. Αξιολόγηση της αίτησης επιστροφής από τη Φορολογική Διοίκηση

Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή που αναγράφεται σε δήλωση Φ.Π.Α., επιστρέφεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης των αιτήσεων που δημιουργούνται ηλεκτρονικά, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται.

Η αξιολόγηση των αιτήσεων επιστροφής ενεργείται αυστηρά κατά χρονική σειρά, με κριτήριο τον χρόνο υποβολής των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις οποίες έχει αναγραφεί ποσό προς επιστροφή και όχι με κριτήριο τις φορολογικές περιόδους που αυτές αφορούν. Αξιολόγηση κατά τα ως άνω γίνεται και για τις αιτήσεις οι οποίες για οποιονδήποτε λόγο υποβάλλονται σε έντυπη μορφή.

Εφόσον διαπιστωθεί η μη συνδρομή έστω ενός εκ των ειδικότερα οριζόμενων κριτηρίων του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η υπόθεση χαρακτηρίζεται κατόπιν ελέγχου.

Η αξιολόγηση υλοποιείται στο Ολοκληρωμένο Πληροφοριακό Σύστημα (Ο.Π.Σ.) Elenxis με περιοδικότητα τουλάχιστον 15 ημερών.

Οι αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. αναρτώνται στην εφαρμογή Discoverer Viewer του Ο.Π.Σ. Elenxis σε αρχεία, χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» ή «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», και είναι ορατές στις Δ.Ο.Υ. και στις Φορολογικές Ελεγκτικές Υπηρεσίες (Φ.Ε.Υ.), κατά λόγο αρμοδιότητας.

Πριν τη διαδικασία αξιολόγησης των αιτημάτων προηγείται τυχόν εφαρμογή της διαδικασίας διαγραφής αχρεώστητης οφειλής Φ.Π.Α. βάσει τροποποιητικής δήλωσης, σύμφωνα με την ΑΓΓΔΕ ΠΟΛ.1104/2015.

3. Για τις αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που είναι χαρακτηρισμένες με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ» η αρμόδια διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά εκκαθαρισμένα Α.Φ.ΕΚ., ενώ για τις αξιολογημένες αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που χαρακτηρίστηκαν με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ» η αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ. εκδίδει κεντρικά μη εκκαθαρισμένα Α.Φ.ΕΚ. και για αμφότερες τις περιπτώσεις ενημερώνει τον φορολογούμενο με μήνυμα στην εφαρμογή «e-Κοινοποιήσεις» της ψηφιακής πύλης myAADE της ΑΑΔΕ για την αξιολόγηση του αιτήματός του. Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΑΜΕΣΗ

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ», το οποίο αναρτάται τόσο στα ΕΛΚΕ και στις Δ.Ο.Υ. με τμήμα ελέγχου όσο και στις Δ.Ο.Υ. στις οποίες έχει καταργηθεί το τμήμα ελέγχου δεν απαιτούνται ενέργειες από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για την επιστροφή του φόρου.

Για τις αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. που περιλαμβάνονται στο αρχείο με την ένδειξη «ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ», ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τον έλεγχο προβαίνει σε έκδοση εντολής ελέγχου εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την ημερομηνία που εμφανίζονται στο Ο.Π.Σ. Elenxis ως «ΥΠΟΨΗΦΙΕΣ ΣΤΗ Φ.Ε.Υ.

4. Επιλογή δείγματος προς έλεγχο

Για τις περιπτώσεις δικαιούχων που έτυχαν επιστροφής χωρίς έλεγχο, δύναται να διενεργείται εκ των υστέρων έλεγχος σε δείγμα που επιλέγεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4174/2013..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος -μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Ειδικά [...] ο υποκείμενος στον φόρο που παραδίδει ακίνητα του άρθρου 6, ακόμη και αν βρίσκεται σε καθεστώς αναστολής του φόρου, υποχρεούται να τηρεί ειδικό βιβλίο κοστολογίου οικοδομών στο οποίο ή σε ιδιαίτερη μερίδα του οποίου, παρακολουθεί αναλυτικά το κόστος κάθε οικοδομής υπαγόμενης στις διατάξεις του άρθρου 6.

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38 , η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο,

γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

i) Ειδική δήλωση Φ.Π.Α., όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφάπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει τη μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Η ίδια δήλωση υποβάλλεται και για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, χωρίς την καταβολή του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της οικείας φορολογικής περιόδου.

ii) Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

iii) Γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται ταυτόχρονα με την περιοδική δήλωση της φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση.

iv) Υπεύθυνη δήλωση με την οποία γνωστοποιεί τις τυχόν αιτίες για τις οποίες πρόκειται να συνταχθεί έγγραφο με το οποίο διορθώνεται, συμπληρώνεται, τροποποιείται ή επαναλαμβάνεται άλλο έγγραφο το οποίο αφορά πράξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 6.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων, καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«11. Η ειδική δήλωση της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ανακαλείται στις περιπτώσεις ματαίωσης του συμβολαίου, ύστερα από αίτηση του υποκειμένου η οποία υποβάλλεται με την ίδια αίτηση για ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 56.

11α. Ο υποκείμενος στον φόρο κατασκευαστής οικοδομών προς πώληση, που παραδίδει ακίνητο υπαγόμενο στην αναστολή της παραγράφου 4α του άρθρου 6, καταβάλλει με έκτακτη δήλωση το φόρο που πρέπει να διακανονιστεί σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 33, κατά τον χρόνο της παράδοσης του ακινήτου και σε κάθε περίπτωση πριν την υποβολή της δήλωσης φόρου μεταβίβασης, γονικής παροχής ή δωρεάς. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μετά από εισήγηση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ρυθμίζεται η διαδικασία και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια φορολογική αρχή την υπ' αριθ. αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2022 – 31/10/2022, ποσού 15.000,00 ευρώ.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της άνω αναφερόμενης Απόφασης Α.1104/2020, κατόπιν της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. εκδόθηκε εντολή ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιστροφής του αιτούμενου ποσού.

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρία, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, ανέλαβε εργολαβικό έργο ανέγερσης πολυκατοικίας στην Αθήνα με το σύστημα της αντιπαροχής, στα πλαίσια του οποίου κατασκεύασε εννέα (9) ιδιοκτησίες (ΙΣ1, Α1, Α2, Β, Γ, Δ, Ε, ΣΤ, Ζ).

Επειδή στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι:

1. τα ακίνητα Α1, Α2 και Β, που μεταβιβάστηκαν εκτός του ελεγχόμενου διαστήματος, είχαν μπει σε καθεστώς αναστολής Φ.Π.Α. για το διάστημα από 26/10/2022 έως 31/12/2022 με την υπ' αριθ. απόφαση αναστολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, μετά την υποβολή της με αρ. πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας,
2. τα ακίνητα Γ και Ε μεταβιβάστηκαν με τα υπ' αριθ. συμβόλαια αγοραπωλησίας οριζοντίου ιδιοκτησίας, ήτοι εντός του ελεγχόμενου διαστήματος και πριν τις ημερομηνίες της υποβολής αίτησης και της απόφασης χορήγησης αναστολής Φ.Π.Α., και για τη σύνταξη των συμβολαίων μεταβίβασης υποβλήθηκαν οι με α/α δηλώσεις Φ.Μ.Α. και όχι οι προβλεπόμενες ειδικές έκτακτες δηλώσεις Φ.Π.Α. (ΠΟΛ.1054/2006 και ΠΟΛ.1071/2006) προκειμένου να αποδοθεί ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στο τίμημα της πώλησης,
3. τα ακίνητα ΙΣ1, Δ, ΣΤ, και Ζ μεταβιβάστηκαν με το σύστημα της αντιπαροχής στον οικοπεδούχο χωρίς να επιβαρυνθεί η αξία τους με τον προβλεπόμενο Φ.Π.Α.

Επειδή, για τη μεταβίβαση των ως άνω ΙΣ1, Δ, ΣΤ και Ζ ακινήτων στον οικοπεδούχο η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε στοιχείο παράδοσης κτισμάτων (ΠΟΛ.1039/2006), προκειμένου ο έλεγχος να διαπιστώσει την ημερομηνία μεταβίβασης έλαβε υπόψη του τα κάτωθι:

- α) τίτλος ιδιοκτησίας των ακινήτων για τον οικοπεδούχο αποτελεί το υπ' αριθ.
συμβόλαιο τροποποίησης του προσυμφώνου / πράξης σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας και
κανονισμού της οικοδομής, το οποίο μεταγράφηκε στο υποθηκοφυλακείο την
- β) το έγγραφο με τον τίτλο «ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟ ΠΑΡΑΔΟΣΗΣ - ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ», υπογεγραμμένο από τον
εκπρόσωπο της εργολήπτριας / προσφεύγουσας εταιρίας και τον οικοπεδούχο, που προσκομίσθηκε
από την προσφεύγουσα στον έλεγχο και αναφέρει ως ημερομηνία μεταβίβασης των ακινήτων την
....., δε φέρει βέβαιη ημερομηνία σύνταξης και δεν έχει χαρτοσημανθεί,
- γ) σύμφωνα με τη δήλωση Ε2, φορολογικού έτους 2022, του οικοπεδούχου:
- τα ακίνητα που έλαβε ως αντιπαροχή δηλώθηκαν με ημερομηνία έναρξης εκμίσθωσης την
.....,
 - άρχισε να ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο του 6^{ου} ορόφου (ΣΤ) την
 - μίσθωσε το ακίνητο του 7^{ου} ορόφου (Ζ) την
- δ) στην περιουσιακή κατάσταση του οικοπεδούχου την έχουν δηλωθεί τα εν λόγω
ακίνητα με έτος κατασκευής το 2020, ηλεκτροδοτούμενα και χωρίς την ένδειξη «ημιτελή».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, βάσιμα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα εν λόγω ακίνητα
είχαν οπωσδήποτε μεταβιβάσθει από την εργολήπτρια / προσφεύγουσα εταιρία στον οικοπεδούχο
την, ήτοι εντός του ελεγχόμενου διαστήματος και πριν την υποβολή της αίτησης και την
απόφαση χορήγησης αναστολής Φ.Π.Α.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε ως αξίες μεταβίβασης των ακινήτων για τα οποία δε χορηγήθηκε αναστολή
από τον Φ.Π.Α. τις παρακάτω:

1. για τα ακίνητα Γ και Ε τις αναγραφόμενες στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας, οι οποίες συμπίπτουν με
τις αντικειμενικές, ήτοι 120.000,00 ευρώ και 90.000,00 ευρώ αντίστοιχα,
2. για τα ΙΣ1, Δ, ΣΤ και Ζ ακίνητα που παραδόθηκαν με το σύστημα της αντιπαροχής στον
οικοπεδούχο, εφόσον δεν εκδόθηκε στοιχείο παράδοσης από το οποίο να προκύπτει η σχετική αξία,
την αξία τους βάσει του βιβλίου κοστολογίου, ήτοι 67.315,77 ευρώ, αλλά δεδομένου ότι η αξία των
ποσοστών του οικοπέδου που μεταβιβάσθηκαν από τον οικοπεδούχο στον εργολάβο κατασκευαστή
ήταν 81.767,17 ευρώ, η μεγαλύτερη εκ των δύο, ήτοι 81.767,17 ευρώ.

Επειδή οι ανωτέρω αξίες, ανάλογα με την ημερομηνία μεταβίβασης των αντίστοιχων ακινήτων,
βάρυναν τις φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας ως ακολούθως:

1. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2021 – 31/12/2021 κατά 210.000,00 ευρώ
2. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2022 – 30/10/2022 κατά 81.767,17 ευρώ.

Επειδή, πέραν της μη απόδοσης του Φ.Π.Α. που αναλογούσε στις ανωτέρω αξίες, η προσφεύγουσα
υπέπεσε και στην παράβαση της μη έκδοσης τεσσάρων φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 4
του άρθρου 6 του ν.2859/2000 (ΠΟΛ.1039/2006), για την παράδοση των κτισμάτων στον
οικοπεδούχο.

Επειδή περαιτέρω, κατά τον έλεγχο των φορολογητέων εισροών διαπιστώθηκε ότι είχαν δηλωθεί και
προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από τον Φ.Π.Α.
βάσει του άρθρου 30 του ν.2859/2000, οι οποίες ανήλθαν:

1. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2020 – 31/12/2020 σε 27,28 ευρώ,
2. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2021 – 31/12/2021 σε 946,66 ευρώ και
3. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2022 – 30/10/2022 σε 1.575,40 ευρώ.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος προέβη στην αναμόρφωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους και επέβαλε το προβλεπόμενο πρόστιμο της μη έκδοσης των τεσσάρων στοιχείων παράδοσης κτισμάτων.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει κατά βάση τον ισχυρισμό ότι η μη συμμόρφωση με τις διατάξεις περί αναστολής από τον Φ.Π.Α. ακινήτων αλλά και η καθυστέρηση της διαδικασίας του ελέγχου, λόγω της άγνοιάς της σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση εντολής ελέγχου και πρόσκλησης για την προσκόμιση αρχείων και στοιχείων, ήταν ευθύνη του λογιστή της.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρου 922 του Α.Κ (ΠΔ 456/1984) *«Ευθύνη του προστήσαντος» «Ο κύριος ή ο προστήσας κάποιον άλλον σε μια υπηρεσία ευθύνεται για τη ζημιά που ο υπηρέτης ή ο προστηθείς προξένησε σε τρίτον παράνομα κατά την υπηρεσία του.»*.

Επειδή, με τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998, σε συνδυασμό και με τις περί εντολής διατάξεις των άρθρων 713 και 714 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι με την καταρτιζόμενη μεταξύ του λογιστή και του εργοδότη του ή εντολέα αυτού σύμβαση, είτε αυτή είναι σύμβαση εργασίας, είτε σύμβαση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, ο λογιστής υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά και λοιπά φορολογικά στοιχεία και βιβλία της επιχείρησης του εργοδότη ή εντολέα του, επιδεικνύοντας την επιμέλεια που ο συνετός άνθρωπος του οικείου κύκλου συναλλαγών επιδεικνύει σε παρόμοια περίπτωση, τηρώντας τις σχετικές φορολογικές και λοιπές διατάξεις και μη υποχρεούμενος, ως προς τη φύση της εργασίας ή της διεκπεραίωσης της ανατεθείσας σ' αυτόν εντολής, να συμμορφώνεται με αντίθετες προς τις άνω φορολογικές διατάξεις οδηγίες του εντολέα του. Η μη κανονική, κατά τον επιβαλλόμενο από τις φορολογικές και λοιπές διατάξεις, τήρηση των φορολογικών και λοιπών στοιχείων της επιχείρησης του εντολέα του λογιστή, από υπαιτιότητα (δόλο ή αμέλεια) του τελευταίου, συνιστά υπαίτια παραβίαση της μεταξύ των μερών σύμβασης από το λογιστή, και δημιουργεί ευθύνη αυτού προς αποζημίωση του εντολέα-εργοδότη του για την ανόρθωση της ζημίας που αυτός υπέστη και τελεί σε αιτιώδη σύνδεσμο με την αντισυμβατική αυτή συμπεριφορά του λογιστή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 330, 297 και 298 ΑΚ, όχι δε αδικοπραξία με την έννοια του άρθρου 914 ΑΚ, αφού η παράβαση αυτή δεν νοείται χωρίς την μεταξύ των συμβληθέντων μερών σχέση εξαρτημένης εργασίας ή ανεξάρτητων υπηρεσιών. Το πταίσμα και η ευθύνη του εργαζομένου ή εντολοδόχου λογιστή τεκμαίρεται από τη μη τήρηση των συμβατικών του ως άνω υποχρεώσεων, εναπόκειται δε στον ίδιο να ισχυρισθεί και αποδείξει, κατ' ένσταση, ότι δεν τον βαρύνει υπαιτιότητα (Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας, Τεύχος 1476, Β' Οκτωβρίου 2011, σελ. 1554).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010) ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνυποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67 § 3 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Ο εν γνώσει του υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός»

Επειδή η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαπιστώθηκε ότι η κοινοποίηση των οριστικών πράξεων, η οποία έλαβε χώρα μετά την ενημέρωση της προσφεύγουσας για τις καταλογισθείσες παραβάσεις στις οποίες είχε υποπέσει – κατά τους ισχυρισμούς της – με ευθύνη του λογιστή της, έγινε με ηλεκτρονική ανάρτηση στον λογαριασμό της στο taxisnet, με ταυτόχρονη αποστολή ειδοποίησης στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του λογιστή της (.....) και όχι σε δική της διεύθυνση.

Επειδή επομένως η προσφεύγουσα διατήρησε τη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του λογιστή της προκειμένου να είναι αυτός που θα λαμβάνει ειδοποιήσεις σχετικές με τις ηλεκτρονικές κοινοποιήσεις της Α.Α.Δ.Ε. που την αφορούν.

Επειδή όμως με τον τρόπο αυτό υπονομεύεται ο ούτως ή άλλως αλυσιτελώς προβαλλόμενος λόγος της προσφυγής περί υπαιτιότητας του λογιστή της, στον οποίο στηρίζει το αίτημα για διαγραφή των πράξεων στη βάση της καλοπιστίας του διοικούμενου έναντι της Διοίκησης.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και κρίνεται ορθός ο καταλογισμός των παραβάσεων της μη απόδοσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και της μη έκδοσης των στοιχείων παράδοσης ακινήτων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με ημερομηνία με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., όπως εκπροσωπείται νόμιμα από τον διαχειριστή της, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Φορολογική περίοδος 01/10/2020 – 31/12/2020

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών				

Αξία φορολογητέων εισροών		2.339,27	2.311,99	2.311,99	27,28
Φόρος εκροών					
Υπόλοιπο φόρου εισροών		558,69	554,88	554,88	3,81
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα αρ. 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	558,69 ευρώ	554,88 ευρώ	554,88 ευρώ	3,81 ευρώ
	Για επιστροφή				

Φορολογική περίοδος 01/01/2021 – 31/12/2021

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		210.000,00	210.000,00	210.000,00
Αξία φορολογητέων εισροών	126.089,04	125.142,38	125.142,38	946,66
Φόρος εκροών		50.400,00	50.400,00	50.400,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	30.779,44	30.599,72	30.599,72	179,72
Πιστωτικό υπόλοιπο	30.779,44	12.528,17	12.528,17	18.251,27
Χρεωστικό υπόλοιπο		32.328,45	32.328,45	32.328,45
Πρόστιμα αρ. 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.		16.164,22	16.164,22	16.164,22
Σύνολο φόρου για καταβολή		48.492,67 ευρώ	48.492,67 ευρώ	48.492,67 ευρώ
Υπόλοιπο φόρου	Για έκπτωση	30.779,44 ευρώ	12.528,17 ευρώ	18.251,27 ευρώ
	Για επιστροφή			

Φορολογική περίοδος 01/01/2022 – 31/10/2022

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		81.767,17	81.767,17	81.767,17
Αξία φορολογητέων εισροών	25.977,16	24.401,77	24.401,77	1.575,39
Φόρος εκροών		19.624,12	19.624,12	19.624,12
Υπόλοιπο φόρου εισροών	36.909,17	18.408,28	18.408,28	18.500,89
Πιστωτικό υπόλοιπο	36.909,17			36.909,17
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.215,84	16.215,84	16.215,84
Πρόστιμα αρ. 58/58 ^A Κ.Φ.Δ.				
Σύνολο φόρου για καταβολή		16.215,84 ευρώ	16.215,84 ευρώ	16.215,84 ευρώ
Υπόλοιπο	Για έκπτωση	21.909,17		21.909,17

φόρου		ευρώ			ευρώ
	Για επιστροφή	15.000,00 ευρώ			15.000,00 ευρώ

Φορολογικό έτος 2022

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του Κ.Φ.Δ.

Αριθμός στοιχείων / παραβάσεων	Συνολική Αξία Συναλλαγών	Αξία Φ.Π.Α. 24%	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου βάσει ελέγχου	Σύνολο προστίμου βάσει Δ.Ε.Δ.
4	81.767,17	19.624,12	50%	9.812,06 ευρώ	9.812,06 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.