



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24.07.2024

Αριθμός απόφασης: 1770

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση: Τακαντζά 08-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης **28.03.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, κατά: α) της με αρ./**11.03.2024** πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 του **N.4987/2022** φορολογικής περιόδου **01.09.2023 – 30.09.2023** και β) της με αρ./**11.03.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01.01.2023-30.09.2023** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A8 – Επανεξέτασης** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **28.03.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**11.03.2024** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του **N.4987/2022** φορολογικής περιόδου **01.09.2023-30.09.2023**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (ασκούσας υπηρεσίες κατασκήνωσης-κάμπινγκ) πρόστιμο ύψους **100,00€**, λόγω υποβολής της με αρ./**30.10.2023** ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.09.2023 – 30.09.2023** από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του **N.2859/2000** που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του **N.4987/2022**.

Με την με αρ./**11.03.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.01.2023-30.09.2023** του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο εκροών του **Φ.Π.Α.** ποσού **37.102,23€**, επενδυτικών δαπανών ύψους **154.592,61€**, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του **ν.2859/2000** και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή φόρου από **104.096,66€** βάσει δήλωσης σε **66.994,43€** βάσει ελέγχου.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν με βάση τις από 11.03.2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000 και προστίμου ν.4987/2022 της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αρ...../23.11.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ./30.10.2023 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 104.096,68€ με την με αρ./30.10.2023 υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.09.2023 - 30.09.2023 με πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 91.321,73€, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του ΦΠΑ εισροών με τον ΦΠΑ εκροών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, και να γίνει νέος επιτόπιος έλεγχος, για τη διαπίστωση της ύπαρξης όλων των αναγραφόμενων εμπορευμάτων στα δύο (2) τιμολόγια ενδοκοινοτικών αποκτήσεων του μηνός Σεπτεμβρίου 2023, που έλαβε, ήτοι α) με το με αριθ./26-9-2023 invoice, από την προμηθεύτρια βουλγάρικη εταιρία «.....» με VAT καθαρής αξίας 194.824,93€, και β) με το με αριθ./26-9-2023 invoice, από την προμηθεύτρια βουλγάρικη εταιρία «.....» με VAT καθαρής αξίας 130.506,05€. Συνυποβάλλει δε εκ νέου τα ως άνω τιμολόγια και φωτογραφίες με τα είδη που κατά τον έλεγχο δεν βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της στις 16/2/2024 και δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο.

Εξηγεί ότι ανέλαβε την ανοικοδόμηση ξενοδοχείου, αρχικής επένδυσης 5.811.382,42€, σε μισθωμένο ακίνητο του ελληνικού δημοσίου, που μετά την 1/7/2044 θα παραδοθεί σε αυτό, ως ορίζει το μισθωτήριο συμβόλαιο της 21/6/2019 με την Δ.Α.Π. του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Τονίζει ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν και εκφράζει τον προβληματισμό της ότι, λόγω των αποτελεσμάτων του υπό κρίση ελέγχου, σε επόμενο έλεγχο, θα προκύψει «εικονικότητα» των δύο τιμολογίων με συνέπειες για την επιχείρησή της (δεν θα μπορεί να εισπράξει ΦΠΑ επένδυσης ή να λάβει επιχορήγηση, με αποτέλεσμα την εγκατάλειψη της επένδυσης).

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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, με τις διατάξεις των παρ.1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, 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.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. 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 που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.»

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 και 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών

για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 33 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: « Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

β) το αχρεώσητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

«i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή»,.

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή, με το άρθρο 38 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες

υπόκειται στο φόρο,[..] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου...».

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1.Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄, στ΄ και ιγ΄ της παραγράφου 1».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία έκανε έναρξη εργασιών στις2018, με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες κατασκήνωσης Στο υπό κρίση διάστημα 01.01.2023- 30.09.2023 προέβη σε εργασίες κατασκευής ξενοδοχειακής μονάδας 3 αστέρων, ως τουριστικής επαγγελματικής εγκατάστασης, με ημερομηνία έναρξης 15-06-2023 στη Τηρεί διπλογραφικά βιβλία ν.4308/2014 των ΕΛΠ και υπάγεται σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Η ανέγερση του εν λόγω ξενοδοχείου πραγματοποιείται εντός του με αριθμό γηπέδου συνολικής έκτασης 38.681,00 τ.μ. στη Δημοτική Ενότητα, κυριότητας του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων-Δ/σης Διαχείρισης Ακίνητης Περιουσίας και παραχωρήθηκε στην προσφεύγουσα με την με αρ.21-6-2019 Απόφαση του εν λόγω

Υπουργείου για είκοσι πέντε (25) έτη (από την 1/7/2019 έως και 1/7/2044) με δυνατότητα παράτασης με ανώτατο όριο 10 ετών.

Για την ανέγερση και κατασκευή του ανωτέρω ξενοδοχείου εκδόθηκε η με αρ. /8-3-2022 οικοδομική άδεια, από το τμήμα έκδοσης αδειών δόμησης του Δήμου, σύμφωνα με την οποία επιτρέπεται η ανέγερση ξενοδοχείου 3 αστέρων με πισίνες, αποτελούμενο από έξι (6) κτίσματα, στο ισόγειο και 1^ο όροφο.

Από τους επιτόπιους ελέγχους που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή την 05.01.2024 και την 14.02.2024, διαπιστώθηκε ότι την υπό κρίση περίοδο 01.01.2023-30.09.2023, είχαν ολοκληρωθεί οι κάτωθι εργασίες:

- 1^{ος} όροφος με δύο κτίσματα (D) και (C), όπου_οι εκτελεσθείσες εργασίες αφορούσαν την τοιχοποιία με τούβλα, τη διαμόρφωση του πατώματος με τσιμεντοκονία και την εγκατάσταση των σωληνώσεων για ύδρευση και αποχέτευση.
- Ισόγειο και ο 1^ο όροφος με κτίσματα (B) και (E), όπου οι εκτελεσθείσες εργασίες αφορούσαν τον σκελετό με σκυρόδεμα (μπετό-σίδερα)
- Ισόγειος χώρος με κτίσματα (F) και (A) οι εκτελεσθείσες εργασίες αφορούσαν την θεμελίωση με σκυρόδεμα (μπετό-σίδερα).
- Διαμόρφωση-εκσκαφή του εξωτερικού χώρου για την κατασκευή της πισίνας καθώς και διενέργεια υποδομών εδάφους για την κατασκευή των υπολοίπων κτιριακών εγκαταστάσεων.

Από τη Δ.Ο.Υ. ...κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και συνεπώς ούτε επιστροφής Φ.Π.Α. 37.102.23€, που αναλογούσε στις δαπάνες μηχανολογικού εξοπλισμού. ύψους 154.592,61€, καθώς από τον επιτόπιο έλεγχο της φορολογικής αρχής στις 14/02/2024, στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις της διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν πραγματοποιηθεί εργασίες που αφορούσαν την εγκατάσταση μηχανολογικού εξοπλισμού (όπως εξοπλισμός ψύξης-θέρμανσης (κλιματιστικά συστήματα) είδη για την εγκατάσταση των συστημάτων θέρμανσης και εξαερισμού για κουζίνες (χαλκοσωλήνες, μπόιλερ, απορροφητήρες, εξαρτήματα εξαερισμού, κλπ), που αγόρασε η προσφεύγουσα, α) με το με αριθ. /26-9-2023 invoice, που εξέδωσε η προμηθεύτρια βουλγαρική εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ καθαρής αξίας 194.824,93€ από τα οποία, εμπορεύματα συνολικής αξίας 77.788,28€ (όπως περιγράφονται αναλυτικά στον ΠΙΝΑΚΑ 1, σελ.14 της έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας) δεν βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις της και δεν επιδείχθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και β) με το με αριθ. /26-9-2023 invoice, που εξέδωσε η προμηθεύτρια βουλγαρική εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ, καθαρής αξίας 130.506,05€, από τα οποία, εμπορεύματα συνολικής αξίας 76.804,33€ (όπως περιγράφονται

αναλυτικά στον ΠΙΝΑΚΑ 2 σελ.14-16 της οικείας έκθεσης ελέγχου) δεν βρέθηκαν στις εγκαταστάσεις του και δεν επιδείχθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εξήγησε ότι τα ανωτέρω είδη, κλιματισμού, θέρμανσης και εξαερισμού για τα δωμάτια δεν μπορούσαν να βρίσκονται στην επαγγελματική εγκατάσταση για λόγους ασφάλειας και επειδή δεν διέθετε μισθωμένο ή ιδιόκτητο αποθηκευτικό χώρο, όλα τα είδη μεταφέρθηκαν σε μία κλειστή αποθήκη του με ΑΦΜ συνεργάτη-προμηθευτή της με δραστηριότητα Οικοδομικά υλικά-εργαλεία-ηλεκτρολογικό υλικό στην, προκειμένου να φυλαχθούν σε ασφαλή χώρο μέχρι να τοποθετηθούν στις κτιριακές εγκαταστάσεις, χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιωτικό συμφωνητικό για τη φύλαξή τους (η τοποθέτηση και φύλαξη των υλικών έγινε, όπως διευκρίνισε η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο της συνεργασίας τους, προς εξυπηρέτησή της).

Ο αρμόδιος ελεγκτής ζήτησε από την προσφεύγουσα να μεταβούν στην στην εγκατάσταση όπου βρίσκονταν και φυλάσσονταν τα εμπορεύματα.

Η προσφεύγουσα δήλωσε ότι ο συνεργάτης της βρισκόταν στο εκείνη τη στιγμή και δεν υπήρχε η δυνατότητα πρόσβασης στον χώρο όπου φυλάσσονταν τα υπό κρίση είδη.

Εν συνεχεία η προσφεύγουσα απέστειλε ηλεκτρονικά στη φορολογική αρχή το με αριθ./15-2-2024 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως της μεταφορικής επιχείρησης τουμε ΑΦΜ δηλώνοντας ότι έγινε η μεταφορά όλων των εμπορευμάτων από τηνκαι ότι όλα τα αναγραφόμενα είδη στα επίμαχα τιμολόγια υπήρχαν στην επαγγελματική της εγκατάσταση στην, καθώς και σχετικές φωτογραφίες με τα είδη.

Στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ο αρμόδιος ελεγκτής μετέβη εκ νέου στις 16.02.2024 στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας στην, όπου διαπιστώθηκε ξανά ότι ορισμένα είδη (ως αναλυτικά προγράφονται στις σελ 14-16 της οικείας έκθεσης ελέγχου) που αναγράφονταν στα ανωτέρω δύο τιμολόγια των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, δεν βρέθηκαν και δεν είχαν τοποθετηθεί στο χώρο της ανεγειρόμενης ξενοδοχειακής μονάδας, αν και οι σχετικές δαπάνες είχαν πραγματοποιηθεί από τον Σεπτέμβριο 2023.

Στις 26.02.2024 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικώς στη προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ./22-2-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, και προστίμου. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα στις 06.03.2024 υπέβαλε το αρ. πρωτ. υπόμνημα επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και οι απόψεις της ελήφθησαν υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι φωτογραφίες που συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή και δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο από μόνες τους δεν αποτελούν ικανά αποδεικτικά στοιχεία ώστε να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω το αίτημα της προσφεύγουσας για εκ νέου επιτόπιο έλεγχο δεν γίνεται δεκτό καθώς από τη φορολογική αρχή πραγματοποιήθηκαν κατ' επανάληψη επιτόπιοι έλεγχοι όπου διαπιστώθηκε η μη ύπαρξη των εν λόγω μηχανημάτων στις εγκαταστάσεις της.

Επιπλέον, από τη φορολογική αρχή δεν τέθηκε ζήτημα εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων.

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τη Δ.Ο.Υ. δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου 37.102,23€, από το φόρο εκροών, επενδυτικών δαπανών συνολικού ύψους 154.592,61€ (77.788,28€+76.804,33€), σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 αφού δεν αποδείχτηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας, με το αιτούμενο πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 104.096,66€, να περιορίζεται στο ποσό των 66.994,43€.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλিপών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' του ν.4987/2022, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.» Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022 .

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28.03.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- την ακύρωση της με αρ. / **11.03.2024** πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου **01.09.2023 – 30.09.2023** και
- την επικύρωση της με αρ. / **11.03.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01.01.2023-30.09.2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ. **11.03.2024** πράξη επιβολής προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου **01.09.2023 – 30.09.2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Πρόστιμο Άρθ. 54 του Ν.4987/2022	Ποσό ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	100,00€	0,00€

Η με αρ. / **11.03.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01.01.2023-30.09.2023** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	Ποσό
Υπόλοιπο φόρου που δεν αναγνωρίστηκε προς επιστροφή	37.102,23€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.