



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 19/12/2024

Αριθμός απόφασης: 2715

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το 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 από 01/08/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, που εδρεύει στα και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της με αριθμό/03-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 και της με αριθμό/03-07-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου

01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Το από 22/10/2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 01/08/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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:

1. Με την υπ' αρ. /03-07-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ποσό των 1.672,80 €, έναντι του δηλωθέντος ποσού 17.800,80 €, ήτοι διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 16.128,00 €.

2. Με την υπ' αρ. /03-07-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή στο ποσό των 7.864,80 €, έναντι του δηλωθέντος ποσού 30.136,80 €, ήτοι διαφορά υπολοίπου φόρου για επιστροφή ποσού 22.272,00 €.

Δυνάμει της με /23-03-2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Δ. στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων ή διαμερισμάτων για μικρή διάρκεια» για τη φορολογική περίοδο 03/11/2021 – 28/02/2023. Ο έλεγχος διενεργήθηκε κατόπιν της με αρ. πρωτ. /02-03-2023 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023 – 28/02/2023, με αιτούμενο ποσό 30.136,80 €.

Προκειμένου να επαληθευτεί η πραγματοποίηση των συναλλαγών (κατασκευές επενδυτικών αγαθών), για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α., διενεργήθηκε στις 17/01/2024 στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας αυτοψία των υπάρχουσών εγκαταστάσεων όπου διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα.

Η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, έλαβε τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία από τον εργολάβο του επενδυτικού έργου – ΑΦΜ

Πίνακας δαπανών

A/A	Ημ/νία	Παραστατικό	Προμηθευτής	Περιγραφή παρεχόμενης εργασίας / προϊόντων	Καθαρή αξία (€)	Φ.Π.Α. (€)	Συνολική αξία (€)
1	28/12/2022	ΤΠΥ	 Α.Φ.Μ.:	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΤΟΙΧΟΔΟΜΩΝ (2 ΚΤΙΡΙΑ)	67.200,00	16.128,00	83.328,00
2	14/02/2023	ΤΠΥ	 Α.Φ.Μ.:	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ Α ΦΑΣΗΣ Η/Μ (2 ΚΤΙΡΙΑ)	25.600,00	6.144,00	31.744,00
3	21/02/2023	ΤΠΥ	 Α.Φ.Μ.:	ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΑΠΕΔΩΝ (2 ΚΤΙΡΙΑ)	25.600,00	6.144,00	31.744,00

Το με αριθμό/2022 Τ.Π.Υ. κρίθηκε από τον έλεγχο ότι είναι μερικώς εικονικό με μερικώς εικονική αξία 8.490,50 €.

Το με αριθμό/2023 Τ.Π.Υ. εκδόθηκε πριν την ολοκλήρωση των εργασιών και όχι με την ολοκλήρωση των εργασιών και μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης των εργασιών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 11§1,2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Το με αριθμό/2023 Τ.Π.Υ. κρίθηκε από τον έλεγχο ότι είναι μερικώς εικονικό με μερικώς εικονική αξία 19.574,99 €.

Ακολούθως εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ./07-06-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση, προκειμένου η ίδια να καταθέσει εγγράφως τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Με το με αριθμό πρωτ./25-06-2024 αίτημά της, η προσφεύγουσα ζήτησε τη χορήγηση παράταξης προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και την έκπτωση και την επιστροφή του Φ.Π.Α. ύψους 30.136,80 €, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

- Τα εκδοθέντα τιμολόγια με αρ. ΤΠΥ/28-12-2022 και/21-02-2023 δεν είναι εικονικά, καθώς έχει παρασχεθεί το σύνολο των υπηρεσιών και οι αντίστοιχες υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. είναι ειλικρινείς, όπως προκύπτει από την υπ' αρ. 688/2024 έκθεση πραγματογνωμοσύνης του πολιτικού μηχανικού Ευάγγελου Δημητρίου, ο οποίος διορίστηκε κατόπιν αίτησης της προσφεύγουσας στο Τεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδας και η προσφεύγουσα αρνείται το πόρισμα της από 17/01/2024 αυτοψίας.
- Η προσφεύγουσα τελούσε σε καλή πίστη κατά τη στιγμή λήψης και καταχώρισης των εν λόγω Τ.Π.Υ. στις

σχετικές δηλώσεις φορολογίας.

- Τυχόν παράβαση δεν εμπίπτει στο αρ. 54 παρ. 2 Κ.Φ.Δ., διότι επί ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ, ακόμη και αν η παράβαση διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν θα έπρεπε να υπολογισθούν επί της συνολικής αξίας των ανωτέρω Τ.Π.Υ., λόγω της μερικής εικονικότητάς τους και οι πράξεις επιβολής προστίμου τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω μη σαφούς αναγραφής του ποσού του επιβαλλόμενου προστίμου και εφαρμογής εσφαλμένης βάσης υπολογισμού.
- Η κρίση περί ανακρίβειας δήλωσης Φ.Π.Α. συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου δε μπορεί να συμπαρασύρει σε χαρακτηρισμό ως ανακριβούς δήλωσης επόμενης φορολογικής περιόδου λόγω μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. μεταξύ των φορολογικών περιόδων. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι: α) η δήλωση της περιόδου 01/01/-31/12/2023 είναι ανακριβής λόγω της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου 01/12/2022- 31/12/2022 και β) το ποσό των 16.128,00 ευρώ που αντιστοιχεί στο Φ.Π.Α. του Τ.Π.Υ./28-12- 2022 μεταφέρεται στις επόμενες φορολογικές περιόδους ως ποσό διαφοράς με αποτέλεσμα να εμφανίζεται ταυτόχρονα στις δύο προσβαλλόμενες πράξεις (..... &/03-07- 2024).
- Με το από 22/10/2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημά της προσκομίζει την από 11/10/2024 Έκθεση Πιστοποίησης του ΕΦΕΠΑΕ (διαχειριστική αρχή ΕΣΠΑ), με την οποία πιστοποιείται η αποπεράτωση του επενδυτικού έργου κατά 99,01%.

Επειδή στο Ν.2859/00 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται :

στο άρθρο 2 παρ 1 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.»

στο άρθρο 3 παρ. 1 ότι : «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,....

στο άρθρο 16 παρ. 1 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, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.) 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.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:
α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής 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,.....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ 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 Υπ. 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».

Επειδή εξάλλου σύμφωνα με το άρθρο 183 εδ. α' της υπ' αριθμ. 2006/112/ΕΚ Οδηγίας του Συμβουλίου της 28.11.2006 στο οποίο ορίζεται : «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.»,

Επειδή σύμφωνα με την από 03/07/2024 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η προσφεύγουσα έλαβε τα με αριθμό/28-12-2022,/14-02-2023 και/21-02-2023 Τιμολόγια Παροχής υπηρεσιών από τον εργολάβο, – ΑΦΜ, για την κατασκευή δύο κτιρίων στα ν. Ο εργολάβος παρείχε τις κατασκευαστικές εργασίες α) των τοιχοδομών με γυψοσανίδα - ινοσανίδα, β) των οροφών, και γ) της εξωτερικής θερμοπρόσοψης χωρίς ίδια

υλικά. Τα υλικά για τις εν λόγω κατασκευαστικές εργασίες προμηθεύτηκε ο εν λόγω εργολάβος που ανέλαβε την εκτέλεση κατασκευής των κτιρίων.

Από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε, την 17/01/2024 από τη φορολογική αρχή, στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν σχετικά με τις εκτελεσθείσες εργασίες, ανά χώρο κτιρίου, τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ)/28-12-2022. Στο εν λόγω παραστατικό αναγράφεται ως περιγραφή εργασίας «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΤΟΙΧΟΔΟΜΩΝ (2 ΚΤΙΡΙΑ)», χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση και το είδος της εργασίας αυτής και χωρίς να παραπέμπει το τιμολόγιο σε άλλα έγγραφα, στα οποία να παρέχεται η πληροφορία αυτή, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 και την ΠΟΛ. 1003/2014.

Συγκρίνοντας τις εργασίες που τιμολογήθηκαν στο με αρ./28-12-2022 ΤΠΥ και περιγράφονται αναλυτικά στην «Αναλυτική επιμέτρηση και κοστολόγηση των επί μέρους εργασιών που περιλαμβάνονται στον όρο: "Κατασκευή τοιχοδομών (δύο κτίρια)"» του επιβλέποντος μηχανικού - εργολάβου με τις εκτελεσθείσες εργασίες, όπως αυτές διαπιστώθηκαν από τη διενεργηθείσα αυτοψία της φορολογικής αρχής, προκύπτουν οι ακόλουθες διαφορές:

..../28-12-2022 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΙΣΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (Τ.Μ)	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ (€)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)
Οροφή	203,25	12,00	2.439,00
Εξωτερική θερμοπρόσοψη	242,06	25,00	6.051,50
Σύνολο:			8.490,50
Φ.Π.Α. (24%):			2.037,72
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (€):			10.528,22

Κατόπιν αυτού κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία το με αρ./28-12-2022 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με εκδότη τον «.....- Α.Φ.Μ.:», καθαρής αξίας 67.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 16.128,00 €, το οποίο είναι μερικώς εικονικό, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των διατάξεων των άρθρων 13, 66 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυαν και των διατάξεων των άρθρων 13, 79, 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν. Η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε στο ποσό των 8.490,50 €.

Σημειώνεται ότι η επιφάνεια σε τ.μ., βάσει αυτοψίας των τοιχοδομών, στις οποίες κατασκευάστηκε θερμοπρόσοψη, προσδιορίστηκε βασιζόμενη στις διαπιστώσεις της αυτοψίας, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην σχετική έκθεση αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σε συνδυασμό με τα εμβάδα των επιφανειών, όπως αυτά επιμετρήθηκαν από τον επιβλέποντα μηχανικό - εργολάβο στην «Αναλυτική

επιμέτρηση και κοστολόγηση των επί μέρους εργασιών που περιλαμβάνονται στον όρο: "Κατασκευή τοιχοδομών (δύο κτίρια)".

- Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ)/14-02-2023, το οποίο εκδόθηκε πριν την ολοκλήρωση των εργασιών και όχι με την ολοκλήρωση των εργασιών και μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα της ολοκλήρωσης των εργασιών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 11§1,2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) διότι :

Στο εν λόγω παραστατικό αναγράφεται ως περιγραφή εργασίας «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ Α ΦΑΣΗΣ Η/Μ (2 ΚΤΙΡΙΑ)», χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση και το είδος της εργασίας αυτής και χωρίς να παραπέμπει το τιμολόγιο σε άλλα έγγραφα, στα οποία να παρέχεται η πληροφορία αυτή, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 και την ΠΟΛ. 1003/2014.

Από τα παραστατικά που ετέθησαν στη διάθεση του ελέγχου (μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου), την 18/01/2024, προκύπτει ότι ο εργολάβος,, έλαβε τιμολόγια αγοράς υλικών για τις εργασίες που παρείχε στην προσφεύγουσα μετά την έκδοση του με αρ./14-02-2023 επίμαχου Τ.Π.Υ..

Επίσης για τις παρεχόμενες εργασίες, υδραυλικές και ηλεκτρολογικές, που ο εργολάβος έλαβε από άλλους εργολάβους έλαβε τιμολόγια σε μεταγενέστερο χρόνο από την έκδοση του με αρ./14-02-2023 Τ.Π.Υ..

- Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία το Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ)/21-02-2023. Στο εν λόγω παραστατικό αναγράφεται ως περιγραφή εργασίας «ΚΑΤΑΣΚΕΥΗ ΔΑΠΕΔΩΝ (2 ΚΤΙΡΙΑ)», χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση και το είδος της εργασίας αυτής και χωρίς να παραπέμπει το τιμολόγιο σε άλλα έγγραφα, στα οποία να παρέχεται η πληροφορία αυτή, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4308/2014 και την ΠΟΑ. 1003/2014.

Συγκρίνοντας τις εργασίες που τιμολογήθηκαν στο με αρ./21-02-2023 Τ.Π.Υ. και περιγράφονται αναλυτικά στην «Αναλυτική επιμέτρηση εργασιών περιόδου 01/12/2021 – 28/02/2023» του επιβλέποντος μηχανικού - εργολάβου με τις εκτελεσθείσες εργασίες, όπως αυτές διαπιστώθηκαν από τη διενεργηθείσα αυτοψία της φορολογικής αρχής, προκύπτουν οι ακόλουθες διαφορές:

..../21-02-2023 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΙΣΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (Τ.Μ.)	ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ (€)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)
Κατασκευή δαπέδων (2 κτίρια)	692,92	28,25	19.574,99
Σύνολο:			19.574,99
Φ.Π.Α. (24%):			4.698,00
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ (€):			24.272,99

Επιπλέον με το με αρ./21-02-2023 Τ.Π.Υ. τιμολογήθηκαν υλικά (πλακίδια, κ.τ.λ.), η αγορά των οποίων

πραγματοποιήθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο (ΤΔΑ που εκδόθηκαν μετά την 21/02/2023). Οι παρεχόμενες δε εργασίες τοποθέτησης πλακιδίων στα δάπεδα των κτιρίων τιμολογήθηκαν προς την κατασκευάστρια επιχείρηση από έτερους κατασκευαστές σε μεταγενέστερο χρόνο από την έκδοση του με αρ./21-02-2023 ΤΠΥ (10 μήνες αργότερα).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία το με αρ./21-02-2023 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών με εκδότη τον «.....- Α.Φ.Μ.:», καθαρής αξίας 25.600,00 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 6.144,00 €, το οποίο είναι μερικώς εικονικό, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 6, 8, 9, 10, 11, 15 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των διατάξεων των άρθρων 13, 66 του ν. 4987/2022, όπως ίσχυαν. Η μερικώς εικονική αξία προσδιορίστηκε στο ποσό των σε 19.574,99 €.

Τέλος, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής επισημαίνει ότι : «*Σχετικά με τις διαπιστώσεις της ως άνω επαλήθευσης επισημαίνεται η μη ορθή εφαρμογή / καταστρατήγηση των διατάξεων του ν. 4308/2014, με σκοπό α) την εκταμίευση ποσού από την επιχορήγηση από τη Δράση «Ενίσχυση της Ίδρυσης και Λειτουργίας Νέων Τουριστικών Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων» του Επιχειρησιακού προγράμματος «Ανταγωνιστικότητα, Επιχειρηματικότητα και Καινοτομία 2014-2020» στην οποία εντάχθηκε η ελεγχόμενη και β) την είσπραξη Φ.Π.Α. από την λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η τακτική αυτή δε διασφαλίζει την αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός και την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία, καθώς επίσης και την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής (άρθρο 5§7 ν. 4308/2014).*».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66§5 του Ν.4987/2022 «..... 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 εταιρεία, 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 Κώδικα 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 στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία....».

Επειδή, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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 εκπώσεως 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 εκπώσεως του φόρου** (ΣΤΕ 483/2012).

Επειδή εν προκειμένω, από την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε στις 17/01/2024 από την ελέγκτρια της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι το έργο που περιγράφονταν στα επίμαχα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών δεν είχε ολοκληρωθεί και συγκεκριμένα δεν είχε ολοκληρωθεί η εξωτερική θερμοπρόσοψη των δύο κτιρίων και οι κατασκευές ορόφων με γυψοσανίδα και δεν είχαν ολοκληρωθεί τα δάπεδα των κτιρίων, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 17/01/2024 έκθεση Αυτοψίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, αλλά και αποδεικνύονται από φωτογραφίες που επισυνάπτονται στην ανωτέρω έκθεση. Επομένως, τα εκδοθέντα με αριθμό/28-12-2022 και/21-02-2023 Τιμολόγια Παροχής υπηρεσιών δεν αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές στο σύνολό τους και ως εκ τούτου δε θεμελιώνεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για την αξία που αντιστοιχεί στο σύνολο των τιμολογηθέντων υπηρεσιών.

Επειδή η προσκομιζόμενη έκθεση εμπειρογνώμονα του ΤΕΕ και η από 11/10/2024 Έκθεση Πιστοποίησης του ΕΦΕΠΑΕ δεν αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των εργασιών έως την 17/01/2024, ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε η αυτοψία της φορολογικής αρχής, πόσο μάλλον κατά το χρόνο έκδοσης των κρινόμενων τιμολογίων, αλλά αποδεικνύουν το γεγονός ότι τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν με σκοπό την εκταμίευση ποσού για την επιχορήγηση από τη Δράση «Ενίσχυση της Ίδρυσης και Λειτουργίας Νέων Τουριστικών Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων» του Επιχειρησιακού προγράμματος «Ανταγωνιστικότητα, Επιχειρηματικότητα και Καινοτομία 2014-2020» στην οποία εντάχθηκε η προσφεύγουσα και την είσπραξη Φ.Π.Α. από τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως ορθά επισημαίνει ο έλεγχος και επομένως δεν μπορεί να τεθεί θέμα καλής πίστης από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή στο άρθρο 32 παρ.3 του Ν.2859/00 ορίζεται : «3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων. Κατ' εξαίρεση, η διαφορά αυτή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34»

Επειδή ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στη μεταφορά του εναπομείναντος πιστωτικού υπολοίπου της φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 στην επόμενη φορολογική περίοδο. Εξάλλου η δήλωση της φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 κρίθηκε ανακριβής, όχι λόγω της μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου, αλλά λόγω της λήψης των με αριθμό/14/02/2023 και/21-02-2023 μερικώς εικονικών φορολογικών στοιχείων. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εφαρμογής εσφαλμένης βάσης υπολογισμού προστίμων

αλυσιτελώς προβάλλεται διότι η φορολογική αρχή δεν καταλόγισε πρόστιμα στην προσφεύγουσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 01/08/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**

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

1) Η με αριθμό/03-07-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	17.800,00€	1.672,80€	1.672,80 €

2) Η με αριθμό/03-07-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	30.136,80 €	7.864,80 €	7.864,80 €

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.