



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-12 -2024

Αριθμός απόφασης: 3475

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία η οποία εδρεύει στην κατά, της με υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. - Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) - / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου ΚΦΔ & ΕΛΠ, και ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία 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:

Ο υπό κρίση έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο δραστηριότητας ύστερα από την με αριθ. εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, που εκδόθηκε συνέπεια της με αριθμό πρωτ. αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας στην ίδια Δ.Ο.Υ. και με την οποία ζητούσε να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 43.833,36€ για τη φορολογική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/06/2023 από τη διενέργεια επενδυτικών δαπανών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000.

Όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32 και 33 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ), έκρινε ότι:

1. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. που αναλογεί σε κατασκευαστικές δαπάνες ποσού € 160.640,00 πλέον ΦΠΑ 38.553,60 (Τ.Π.Υ. αρ. εκδόσεως στις από την και ΤΠ - ΔΑ αρ. εκδόσεως διότι όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, οι περιγραφόμενες σε αυτό εργασίες και προμήθειες υλικών δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο (01/04/2023 – 30/06/2023). Συνεπώς όλα τα παραπάνω δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της συγκεκριμένης περιόδου, ούτε στο πιστωτικό υπόλοιπο 30/06/2023, διότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία και την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε δεν διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση τους κατά το ελεγχόμενο διάστημα 01/04/2023 - 30/06/2023. Άρα το ποσό ύψους 38.457,60 δεν αποτελεί ΦΠΑ προς καταβολή για το έτος 2023.

2. Επιπλέον τα ως άνω αναφερόμενα Τ.Π.Υ. αρ. εκδόσεως στις από την συνολικής καθαρής αξίας 159.240,00€ πλέον ΦΠΑ 38.457,60€ έχουν κριθεί εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής από προγενέστερο έλεγχο σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΔ& ΕΛΠ της ίδιας Δ.Ο.Υ. με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία.

3. Οι δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία για αγορά επίπλων και λοιπού εξοπλισμού ποσού €16.999 πλέον ΦΠΑ 24% 4.079,76 € τη κρινόμενη φορολογική περίοδο αφορούσαν σε κλιματιστικά, μπόιλερ και ηλιακές πλάκες, τα οποία, από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε δεν βρέθηκαν στην έδρα της. Συνεπώς το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στις παραπάνω δαπάνες δεν τυχάνει έκπτωσης και αποτελεί φόρο προς καταβολή για το φορολογικό έτος 2023.

4. Για δαπάνες συνολικής αξίας 250,00€ πλέον ΦΠΑ 24% €60,00 δεν δύναται να επιστραφεί ο ΦΠΑ καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο πρωτότυπα τιμολόγια (περ.β) άρθρ. 32 ν.2859/2000).

Κατόπιν των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου οι με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΔ & ΕΛΠ και ΦΠΑ και ακολούθως η με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. - Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) - / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023.

Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. - Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) - / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ύψους 1.337,31€ έναντι δηλωθέντος πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 44.030,67€, ήτοι φορολογική διαφορά ύψους 42.693,36€.

Με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, να ακυρωθούν άλλως να διορθωθούν και να μεταρρυθμιστούν τα αποτελέσματα του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου και να της επιστραφεί ο ΦΠΑ όπως έχει αιτηθεί, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η Διοίκηση όφειλε στις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις να αναγράψει προς τον υπόχρεο την δυνατότητα, το δικαίωμα και την προθεσμία, που έχει να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή στο πλαίσιο της Διοικητικής Διαδικασίας. Η παράλειψη αυτή της αναγραφής των ανωτέρω δημιουργεί ακυρότητα στις πράξεις της Διοίκησης.

2. Οι προσβαλλόμενες εκθέσεις έχουν διατυπώσεις σκέψεων, οι οποίες κατά τρόπο αντιφατικό αναιρούνται στη συνέχεια. Οι διεξαχθέντες έλεγχοι χαρακτηρίζονται ως αυθαίρετοι και αναίτιολογητοι, στερούνται νομιμότητας και δημιουργούν την αίσθηση της μη εφαρμογής χρηστής και συνετής διοίκησης.

3. Η εκτέλεση του επίμαχου έργου έγινε από την προσφεύγουσα εταιρεία, σε συνεργασία με την Μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε. με την επωνυμία Η σχέση των δύο εταιρειών είναι δεδομένη και άρρηκτα συνδεδεμένη, διότι είναι τα ίδια πρόσωπα που τις απαρτίζουν και έγινε για καθαρά λόγους καλύτερου συντονισμού των εργασιών, λόγω χρονικών πιέσεων για ένταξη του έργου σε πρόγραμμα ΕΣΠΑ, το οποίο προϋπέθετε την ολοκλήρωσή του σε συγκεκριμένο χρόνο.

4. Αναφορικά με τα πορίσματα των εκθέσεων των ελέγχων, ότι δεν βρέθηκαν στο επίμαχο έργο τα κλιματιστικά και τα boiler:

α) τα μηχανήματα αυτά, έχουν σειριακά νούμερα και δεν ήταν δυνατό να είναι στην οικοδομή, γιατί προφανώς υπήρχε κίνδυνος κλοπής τους. Υπεδείχθη, όμως, στην διενεργήσασα την αυτοψία, ότι ευρίσκοντο στο γειτονικό ακίνητο, που είναι και η έδρα της εταιρείας σε αποθήκη για να εξασφαλίζεται η φύλαξή τους, η οποία, ενώ δήλωσε, ότι το αντιλαμβάνεται και δεν χρειάζεται να το επισκεφθεί, κατά την σύνταξη της εκθέσεως την δήλωσή της αυτή την αγνόησε.

β) το οπλισμένο σκυρόδεμα των οικοδομών, που χρησιμοποιήθηκε στο εν λόγω συγκρότημα κατοικιών είναι υλικό το οποίο μπορεί εύκολα να επιμετρηθεί και να διαπιστωθεί η ύπαρξή του και η ποσότητά του, η οποία ανταποκρίνεται στα εκδοθέντα τιμολόγια.

γ) το ίδιο ισχύει και θα αποδειχθεί από την διενεργούμενη νέα επιμέτρηση για την διαπίστωση των χρησιμοποιηθέντων υλικών κατασκευής του έργου, τα οποία συνοδεύονται από τα αντίστοιχα τιμολόγια, τα οποία κρίθηκαν εικονικά, ως να είναι ανύπαρκτο το έργο, το οποίο μπορεί να επισκεφθεί οποιοσδήποτε, να το επιμετρήσει, για την ύπαρξη του οποίου, έχουμε καταθέσει στο σχετικό φάκελο της αντίστοιχες φωτογραφίες και όλα τα κτήρια έχουν δηλωθεί στο Ε9 της προσφεύγουσας εταιρείας και καταβάλλεται ανελλιπώς ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. που τους αναλογεί.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης.....

6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

Άρθρο 85 - Τελικές διατάξεις

«Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α` 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β` του παρόντος.»

Επειδή, με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι :

« Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος... 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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι:

« 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 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 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. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου»:

«1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣΤΕ 505/2012, 1498/2011, 3528,1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 1184, 1126/2010), ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 116/2013, 506/2012). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και

αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του 4987/2022 (ήδη 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου κώδικα (ήδη άρθρο 76 του ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «*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, εν προκειμένω, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εικονικότητας των με ημερομηνία έκδοσηςεπίμαχων Τ.Π.Υ. αρ. εκδόσεως «.....συνολικής καθαρής αξίας 159.240,00€ πλέον ΦΠΑ 38.457,60€ που έλαβε από την ως άνω εκδότρια, στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και ΕΛΠ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, με ελεγχόμενη την προσφεύγουσα εταιρεία, λεπτομερειακά αναφέρονται με σαφήνεια και πλήρη τεκμηρίωση οι λόγοι από τους οποίους προκύπτει η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολο τους (θεμελίωση – σκυροδέτηση, κατασκευές εξωτερικής τοιχοποιίας, βαφή σοβατισμένων επιφανειών, κατασκευή κεραμοσκεπής τοποθέτηση πλακιδίων) μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της ως άνω εκδότριας εταιρείας τη κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/04/2023 – 30/06/2023.

Ειδικότερα, ως προς ως την άνω εκδότρια εταιρεία, στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου ΚΦΔ & ΕΛΠ αναφέρεται απόσπασμα της από έκθεσης της κ. ελέγκτριας δόμησης του έργου της από την οποία προκύπτει μεταξύ άλλων ότι από την αυτοψία που πραγματοποίησε στις, διαπιστώθηκε ότι ως τη συγκεκριμένη ημερομηνία που αυτή διενεργήθηκε είχαν ήδη πραγματοποιηθεί μόνο οι εργασίες εκσκαφής και οπλισμού της θεμελίωσης. Συνεπώς από όλες τις εργασίες που τιμολόγησε η μόνο αυτή του οπλισμού της θεμελίωσης είναι δυνατό να είχε πραγματοποιηθεί ως

Επειδή, σύμφωνα με το την παρ.4 του άρθρου 79 του Ν-5104/2024 «*....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής...*», ο έλεγχος προέβη σε αξιολόγηση της εικονικότητας των ανωτέρω εκδοθέντων τιμολογίων εστιάζοντας στους παρακάτω κυρίως παράγοντες:

- Αν οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί κατά την τιμολόγησή τους: Όπως ήδη αναφέρθηκε από την έκθεση της κ. καταδεινύεται ότι η μόνη εργασία που είχε εκτελεστεί ήταν αυτή του οπλισμού θεμελίωσης. Σημειώνεται ότι η τιμολόγηση αυτής της εργασίας περιλαμβάνεται στο ίδιο τιμολόγιο με αυτές της σκυροδέτησης και των μπετών. Επίσης δεν είναι εμφανές αν η εργασία του οπλισμού της θεμελίωσης είχε πραγματοποιηθεί ως στις 27/06/2023.

- Αν η οντότητα είχε έδρα και προσωπικό. Η ελεγχόμενη εκδότρια συστήθηκε στιςσύμφωνα με σχετική δημοσίευση στο ΓΕΜΗ, και η σύσταση αυτή έλαβε αριθμό καταχώρισης Επίσης από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας προκύπτει η έναρξη εργασιών της στις Έκτοτε και για το μήνα Ιούνιο 2023 (καθώς και για τους υπόλοιπους μήνες έτους 2023 ήτοι 07-12/2023) η εν λόγω εταιρεία δεν υπέβαλε προσωρινές δηλώσεις ΦΜΥ. Επίσης στα βιβλία της ελεγχόμενης (διπλογραφικά) δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες μισθοδοσίας για τον μήνα Ιούνιο 2023. Επιπλέον κατόπιν αιτήματος του ελέγχου στο υποκατάστημα του ΕΦΚΑ Ναυπλίου προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί ΑΠΔ για το μήνα Ιούνιο 2023 για το οικοδομικό έργο της Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η οντότητα δεν απασχόλησε προσωπικό κατά το επίμαχο διάστημα (ως 30/06/2023).

Επειδή, από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΔ& ΕΛΠ και ΦΠΑ προκύπτει ότι η ως άνω εκδότρια, των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, εταιρεία :

- Δεν πραγματοποίησε τις εργασίες που τιμολόγησε στις 27/06/2023
- Δεν απασχόλησε προσωπικό κατά το μήνα Ιούνιο 2023
- Δεν ήταν σε θέση να παράσχει τις υπηρεσίες που τιμολόγησε με τα με αρ. τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρείαλόγω αναντιστοιχίας αγορών και εσόδων από την παροχή,
- Δεν αποδείχθηκε αδιαμφισβήτητα η εξόφληση των προμηθευτών της.
- Επιπλέον από ελέγχους που πραγματοποιήθηκαν στους αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές διαπιστώθηκε ότι και αυτοί προέβησαν σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς την εν λόγω εκδότρια εταιρεία

Επειδή, η κρίση περί της εικονικότητας μιας εμπορικής συναλλαγής πρέπει να στηρίζεται στη συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που επικαλείται και προσκομίζει η φορολογική Αρχή και όχι στην εκτίμηση μεμονωμένα κάθε αποδεικτικού στοιχείου (ΣΤΕ 2223/95).

Επειδή, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι τα επίδικα τιμολόγια είναι εικονικά.

Επειδή, όπως ανωτέρω αναφέρεται, η ως άνω εκδότρια των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ήταν ως τις 30/06/2023 στην πραγματικότητα συναλλακτικά ανύπαρκτη, καθώς δεν ήταν σε θέση να παράσχει τις υπηρεσίες που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια που εξέδωσε προς προσφεύγουσα εταιρεία και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε το βάρος της απόδειξης της αλήθειας των συναλλαγών, δηλαδή ότι αυτές πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της λήπτριας επιχείρησης και της φερόμενης ως εκδότριας εταιρείας έτσι όπως περιγράφεται στα τιμολόγια (ΣΤΕ 506/2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε, ούτε στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση προσφυγή τη πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών από την ως άνω εκδότηρια εταιρεία, μολοντί έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων, όπως αυτές καταγράφονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί του αντιθέτου, είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, ως προς τις επίμαχες δαπάνες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία την κρινόμενη φορολογική περίοδο για αγορά επίπλων και λοιπού εξοπλισμού ποσού 16.999,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 4.079,76 € και αφορούσαν σε κλιματιστικά, μπόιλερ και ηλιακές πλάκες τα οποία, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ΚΦΔ, δεν βρέθηκαν στην έδρα της κατά την αυτοψία που πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο ούτε σε κάποιον άλλο χώρο που η ελεγχόμενη χρησιμοποιεί νόμιμα για την άσκηση του σκοπού της και τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι τα εν λόγω μηχανήματα ευρίσκοντο σε γειτονικό ακίνητο που υποδείχθηκε στον έλεγχο καθότι υπήρχε κίνδυνος κλοπής τους, στην ίδια έκθεση αναφέρεται ότι ουδέποτε υποδείχθηκε στην διενεργούσα την αυτοψία υπάλληλο, άλλος χώρος φύλαξης τους, ούτε στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου έχει καταχωρηθεί προσωρινή έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας, ούτε κάποια άλλη εγκατάσταση.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: « 1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους, είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά...4. 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».

Ως εκ τούτου ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι **αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση της με υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. - Ως άρθρο 85 ΚΦΔ (ν. 5104/2024) - / Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου,

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/04/2023 – 30/06/2023

Φ.Π.Α.

	Βάσει Δήλωσης (σε ευρώ)	Βάσει Ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει ΔΕΔ (σε ευρώ)	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης (σε ευρώ)
Πιστωτικό υπόλοιπο	44.030,67	1.337,31	1.337,31	42.693,36
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	197,31	197,31	197,31	-
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	43.833,36	1.140,00	1.140,00	42.693,36

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.