



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-04-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 543

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της Ι.Κ.Ε. με επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., με έδρα

στη επί της οδού , Τ.Κ. , κατά: 1) της υπ. αριθ. /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2023 - 31/12/2023 και 2) της υπ. αριθ. /..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/05/2024 του Προϊσταμένου του , και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ι.Κ.Ε. με επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. , 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 τη με αρ. /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2023 - 31/12/2023, του Προϊσταμένου του , μειώθηκε το ποσό για έκπτωση κατά 84.000,00 (από 225.685,52 ΕΥΡΩ σε 141.685,52 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπεστέο αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 84.000,00 ΕΥΡΩ, δαπανών ύψους 350.000,00 ΕΥΡΩ, καθώς δεν αποδείχθηκε η υλοποίηση των δαπανών αυτών.

Με τη με αρ. /..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/05/2024, του Προϊσταμένου του , μειώθηκε το ποσό για επιστροφή κατά 84.000,00 (από 181.432,47 ΕΥΡΩ σε 97.432,47 ΕΥΡΩ). Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρθηκε από την προηγούμενη χρήση κατά 84.000,00 ΕΥΡΩ.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας, που δημιουργήθηκε ηλεκτρονικά, με την υποβολή της με αριθμό (αριθμός αίτησης) δήλωσης Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 01.05.2024 - 31.05.2024, στην οποία η προσφεύγουσα συμπλήρωσε τον κωδικό 503 με το ποσό των Ευρώ εκατόν ογδόντα μία

χιλιάδες τετρακόσια τριάντα δύο και σαράντα επτά λεπτά (181.432,47 €) (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή) και επέλεξε ως αιτία επιστροφής πάγια.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ. αριθ./.../..... εντολή ελέγχου. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης και συνακόλουθα επιστροφής του φόρου που αναλογεί στη συνολική καθαρή αξία επτά (7) Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών έκδοσης από την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας **350.000,00 ΕΥΡΩ** και αναλογούντος Φ.Π.Α. **84.000,00 ΕΥΡΩ**, καθώς δεν αποδείχθηκε η υλοποίηση υπηρεσιών για τα οποία εκδόθηκαν.

Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία που η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία της, έκδοσης από την εταιρία «.....» με Α.Φ.Μ., ήταν τα ακόλουθα:

.....

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις

Προγενέστερες Εντολές Ελέγχου

Η ελεγχόμενη με την αίτηση με αριθμό/2023, η οποία δημιουργήθηκε ηλεκτρονικά με την υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α. με αριθμό/.....2023 αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α της περιόδου 01.02.20203 - 28-02-2023, στην οποία συμπληρώθηκε ο κωδικός 503 (Αιτούμενο ποσό για επιστροφή) με το ποσό των ΕΥΡΩ πενήντα οκτώ χιλιάδες εβδομήντα τέσσερα και ογδόντα επτά λεπτά (58.074,87€) και επιλέχθηκε ως αιτία επιστροφής άλλη αιτία (κωδ. 5).

Κατόπιν κεντρικής αξιολόγησης της αίτησης με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 4987/2022 (περί Κ.Φ.Δ.), η υπόθεση επιλέχθηκε για έλεγχο.

Για τη διεξαγωγή του ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμό/.../..... εντολή ελέγχου για τη φορολογική περίοδο από 26.08.2020 - 28.02.2023.

Ακολούθως, μετά την έναρξη του ελέγχου, η ελεγχόμενη υπέβαλε αίτημα ανάκλησης της ανωτέρω αίτησης επιστροφής (περίπτωση Β.1) με Κωδ. Αιτήματος/..... συνεπεία του οποίου ακυρώθηκε η προαναφερόμενη εντολή ελέγχου (συνημμένο 10).

Ύστερα από τα ανωτέρω εκδόθηκε η με αριθμό/.../..... εντολή ελέγχου για τη φορολογική περίοδο 26.08.2020 - 28.02.2023 με αντικείμενο ελέγχου τη φορολογία Φ.Π.Α.

με βάση τις σχετικές οδηγίες (ΠΟΛ 1124/2015 & 1067/2018), καθώς και τις σχετικές κείμενες διατάξεις.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι, αντικείμενο ελέγχου, μεταξύ άλλων, της προαναφερόμενης εντολής, η οποία είναι σε εξέλιξη, είναι και ο έλεγχος των παραστατικών και ιδίως η εκτέλεση των εργασιών που περιγράφονται σ' αυτά, εκδόσεως της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. συνολικής καθαρής αξίας ευρώ εκατόν εβδομήντα έξι χιλιάδες οκτακόσια έξι και σαράντα τρία λεπτά (176.806,43 €.).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

1. Το δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει κρίνει ότι θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στο φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στο φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού επιπλέον προϋποθέσεις
2. Η κρίση του ελέγχου ότι από φωτογραφικό υλικό προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται η παροχή των υπό εξέταση υπηρεσιών είναι λανθασμένη, καθώς έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο τα επίμαχα τιμολόγια τα οποία έχουν επαρκή περιγραφή για το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. Περαιτέρω προσκομίστηκε Απόδειξη παραλαβής έργου που επιβεβαιώνει ότι το έργο ολοκληρώθηκε και παραλήφθηκε. Από τα δικαιολογητικά των πιστωτικών ιδρυμάτων προκύπτει πέραν πάσας αμφιβολίας ότι διενεργήθηκε το σύνολο των πληρωμών. Επιπλέον κατατέθηκαν πλήθος στοιχείων που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, όπως πχ την καρτέλα που καταγράφει τις ροές πληρωμών μεταξύ των αντισυμβαλλομένων.
3. Ο έλεγχος δέχεται ότι τα επίμαχα εκδόθηκαν νομότυπα βάσει των συμφωνηθέντων. Η επίκληση του ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκαν επιμετρήσεις και πρωτόκολλα εργασιών ή ότι δεν υπήρξαν έγγραφες εγκεκριμένες μελέτες, όπως προβλέπεται στη σχετική σύμβαση είναι τυπολατρική διότι εν προκειμένου δεν πρόκειται για δημόσιο έργο.
4. Αναφορικά με την Ειδική Έκθεση Αυτοψίας είναι αόριστη και δεν επιφέρει αποδεικτική ισχύ.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», 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,...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 32 του Ν.2859/2000 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 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,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 34 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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. 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».

Επειδή, στο Ν.4308/2014 (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 τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 ορίζεται ότι: «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986».

Επειδή, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 (Όπως τροποποιήθηκε με την ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/23.1.2015 και την Α.1185/2020) διευκρινίζεται ότι: «2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. Ειδικά για τα συμφωνητικά που καταρτίζονται εντός του έτους 2020, ανεξαρτήτως του ημερολογιακού τριμήνου κατάρτισής τους, ορίζεται ετήσια υποβολή, με προθεσμία έως την 29η Ιανουαρίου 2021».

Επειδή, η ως άνω διάταξη, στα πλαίσια των μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής, υποχρεώνει τους επιτηδευματίες, που συναλλάσσονται μεταξύ τους ή με τρίτους, να υποβάλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση τα συμφωνητικά που αφορούν τέτοιες συναλλαγές, προκειμένου τα προερχόμενα από αυτές εισοδήματα, στον προσδιορισμό των οποίων αποβλέπει, να μη διαφεύγουν από τη φορολογία που προβλέπεται γι' αυτά. Τούτο

προκύπτει, όχι μόνο από τη γραμματική διατύπωση της εν λόγω διάταξης, αλλά και από τον υπότιτλο του άρθρου, στο οποίο αυτή είναι ενταγμένη ("Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών"). Με την ως άνω διάταξη δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ επιτηδευματιών (κατά την έννοια του άρθρου 1 του ΚΦΑΣ ή του άρθρου 1 παρ 2 των ΕΛΠ), ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων. (βλ. Α.Π. 1698/2001, Α.Π. 90/2005, ΣτΕ 280/2009).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

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, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν*

μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

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, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των

συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα δεν έχει να εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων, καθώς δεν αποδεικνύεται η παροχή των υπηρεσιών που αναφέρονται σε αυτά, δεν είναι αυθαίρετος, αλλά τεκμηριώνεται τόσο στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του, όσο και στην από Ειδική Έκθεση Αυτοψίας της Δ.Ο.Υ., τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται πλήρως από τον έλεγχο του

Σύμφωνα με τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου δεν αποδεικνύονται οι παροχές υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπό κρίση τιμολόγια και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης και συνακόλουθα επιστροφής του φόρου που αναλογεί στη συνολική καθαρή αξία των φορολογικών αυτών στοιχείων.

Ειδικότερα, μεταξύ της προσφεύγουσας και της εκδότριας εταιρίας των υπό εξέταση φορολογικών στοιχείων (..... - **Α.Φ.Μ.**) καταρτίσθηκε το από2023 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Παροχής Υπηρεσιών το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις/2024 και έλαβε α/α/2024.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. εκπρόθεσμα δεκατέσσερις (14) μήνες μετά τη φερόμενη σύνταξη του, δηλαδή απέκτησε βεβαία ημερομηνία στις2024.

Αντικείμενο της σύμβασης ήταν:

Άρθρο 1:

1) η εκτέλεση εργασιών ενίσχυσης τμήματος της αγροτικής οδού που οδηγεί στο αγροτεμάχιο της ελεγχόμενης συνολικού μήκους περί τα 370 μέτρα εντός του οποίου πρόκειται να εκτελεστεί το κυρίως έργο, ήτοι το συγκρότημα των πέντε (5) κατοικιών.

Ειδικότερα οι εργασίες περιλάμβαναν περιοριστικά και όχι ενδεικτικά:

α) την κατασκευή στηθαίου κατάντη της οδού,

β) την ενίσχυση του ως άνω τμήματος της αγροτικής οδού με σίδερα Φ16, διπλή σκάρα και σκυρόδεμα και

γ) την ασφαλόστρωση και διάστρωση της οδού με πρόσθετη εξομαλυντική στρώση από οπλισμένο σκυρόδεμα.

Πιο συγκεκριμένα, η εργολάβος θα τοποθετούσε σε όλο το μήκος της υπάρχουσας οδού σίδερα Φ16 με διπλή σκάρα, σκυρόδεμα και μπετόν. Σε ορισμένα σημεία της οδού θα απαιτείτο να γίνουν εκσκαφές ώστε να τοποθετηθούν δοκάρια και μπετόν επί της οδού. Ειδικά δε σε ορισμένα σημεία όπου υπάρχει διέλευση νερού (γεφυράκια) κάτω από την οδό θα απαιτηθεί περαιτέρω η τοποθέτηση ενισχυμένου σκυροδέματος για την ασφαλή αποπεράτωση του έργου.

Τέλος, οι ανωτέρω εργασίες θα λάμβαναν χώρα σύμφωνα με τις εγκεκριμένες μελέτες, τις οδηγίες του επιβλέποντος μηχανικού, τους κανόνες της τέχνης και τις κείμενες διατάξεις και επί τη βάση των όρων του ανωτέρω συμφωνητικού.

Άρθρο 2: Διάρκεια σύμβασης

Η ισχύς της σύμβασης άρχισε με την υπογραφή του ανωτέρω συμφωνητικού, ήτοι στις2023.

Ως χρονοδιάγραμμα εκτελέσεως της εργασίας ορίσθηκε το διάστημα των ενενήντα (90) ημερολογιακών ημερών από την υπογραφή της.

Αν η καθυστέρηση ξεπερνούσε τις σαράντα πέντε (45) μέρες η ελεγχόμενη δικαιούτο να κηρύξει την εργολάβο εταιρία έκπτωτη, να παρακρατήσει το υπόλοιπο του λαβείν της, να ολοκληρώσει το έργο εις βάρος και για λογαριασμό της και να αναζητήσει κάθε άλλη θετική ή αποθετική ζημιά που της προκάλεσε η καθυστέρηση ή η διακοπή.

Άρθρο 3: Οικονομικοί όροι

Ως αντίτιμο εκτέλεσης του αναληφθέντος «έργου» ορίσθηκε ποσό Ευρώ τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000,00 €) πλέον Φ.Π.Α. με συντελεστή είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24,00 %).

Η αποπληρωμή του συμφωνηθέντος τιμήματος θα λάμβανε χώρα ως εξής:

- ποσό € 20.000,002023
- ποσό € 20.000,002023
- ποσό € 40.000,002023
- ποσό € 20.000,002023
- ποσό € 80.000,002023
- ποσό € 20.000,002023
- ποσό € 30.000,002023

ενώ περαιτέρω, το υπόλοιπο ποσό μέχρι το συνολικό ποσό των Ευρώ τριακοσίων πενήντα χιλιάδων (350.000,00 €) πλέον Φ.Π.Α. θα καταβαλλόταν σύμφωνα με την πρόοδο των εργασιών.

Άρθρο 4: Παραλαβή Έργου

Μετά την ολοκλήρωση του έργου η οποία θα βεβαιωνόταν με έγγραφο της εργολάβου εταιρίας, θα λάμβανε χώρα η παραλαβή του έργου εκ μέρους του επιβλέποντος μηχανικού, συντασσόμενου σχετικά του οικείου πρωτοκόλλου παράδοσης – παραλαβής. Το πρωτόκολλο παραλαβής θα ενέκριναν η ελεγχόμενη και επιβλέπων μηχανικός. Εντός πέντε (5) ημερών από την υποβολή του πρωτοκόλλου παραλαβής εκ μέρους της εργολάβου εταιρίας η ελεγχόμενη διατηρούσε το δικαίωμα είτε να το εγκρίνει, είτε να στείλει στην εργολάβου εταιρία έγγραφο αιτιολογώντας τον/τους λόγο/ους άρνησης έγκρισής του.

Τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από την αντισυμβαλλόμενη εταιρία, προκειμένου να εξοφληθεί από την προσφεύγουσα ήταν τα ακόλουθα:

.....

Σε όλα τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία αναγράφεται η παρατήρηση: «Για εργασίες κατασκευής στηθαίου κατόπιν της οδού, ενίσχυση του ως άνω τμήματος αγροτικής οδού με σίδερα Φ.16 και διάστρωση της οδού με οπλισμένο σκυρόδεμα βάσει συμφωνητικού που έγιναν για λογαριασμό της ανωτέρω εταιρίας στον».

Από τα αρχικά στοιχεία που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος προέβη στις ακόλουθες παρατηρήσεις σχετικά με τις υπό εξέταση δαπάνες:

- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών από τυχόν επιβλέποντα μηχανικό, όπως προβλέπεται ρητά στο επικαλούμενο συμφωνητικό. Επομένως, έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, δεν προκύπτουν επακριβώς οι φερόμενες εργασίες που εκτελέστηκαν και αντιστοιχούν σε κάθε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών
- Για τις φερόμενες εργασίες δεν προσκόμισαν στον έλεγχο εγκεκριμένες μελέτες. Προσκομίστηκε μόνο μια Τεχνική Έκθεση του έργου με τίτλο «Τσιμεντόστρωση Αγροτικής οδού στην εκτός οικισμού περιοχή του του Δήμου που φέρει ημερομηνία2024, δηλαδή μετά την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του Φορολογικού Ελέγχου.
- Από τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) εκδόσεως της εργολάβου εταιρίας προκύπτει ότι, το τελευταίο εκδοθέν Νο ... φέρει ημερομηνία2023 (που κατά

τεκμήριο την ημερομηνία αυτή ολοκληρώθηκαν οι εργασίες ή τον αμέσως προηγούμενο μήνα, καθότι το Τ.Π.Υ. σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις εκδίδεται, το αργότερο μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα για τις εργασίες που έχουν ολοκληρωθεί), δηλαδή, βάσει των Τ.Π.Υ. το έργο ολοκληρώθηκε στις2023. Το χρονικό διάστημα από2023 μέχρι ...2023 αντιστοιχεί σε διακόσιες (200) ημέρες χρονικό διάστημα πολύ μεγαλύτερο των σαράντα πέντε (45) ημερών που είχε ορισθεί στην ανωτέρω σύμβαση.

- Από το αναλυτικό καθολικό (καρτέλα) της εργολάβου εταιρίας προκύπτει ότι ποσό Ευρώ τριακόσιες πενήντα χιλιάδες (350.000,00€) καταβλήθηκε μέχρι2023 χωρίς να εκδοθεί κάποιο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών και εν συνεχεία στις2023 εκδόθηκε το πρώτο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις (άρθρο 11 § 2 του ν. 4308/2014 περί Ε.Λ.Π.) τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15) ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Στην προκειμένη περίπτωση τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόθηκαν σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο από τις καταβολές των ανωτέρω ποσών που όπως προαναφέρθηκε κάθε καταβολή θα αντιστοιχούσε σε μέρος του «έργου» που θα είχε ολοκληρωθεί.
- Σύμφωνα με τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών το αναληφθέν «έργο» φέρεται να ολοκληρώθηκε στη2023 ημερομηνία έκδοσης του τελευταίου τιμολογίου παροχής υπηρεσιών. Η απόδειξη παραλαβής έργου φέρει ημερομηνία ...05.2024, δηλαδή ημερομηνία πολύ μεταγενέστερη της φερόμενης ολοκλήρωσης του «έργου». Από τα ανωτέρω προκύπτει μεγάλη χρονική αναντιστοιχία μεταξύ της φερόμενης ολοκλήρωσης του συγκεκριμένου «έργου» και της φερόμενης παραλαβής του.
- Μεταξύ της προσφεύγουσας και του εκδότη / προμηθευτή καταρτίστηκε η από05.2024 Απόδειξη παραλαβής έργου. Σύμφωνα, με το μεταξύ τους συμφωνητικό, η παραλαβή του έργου θα βεβαιωνόταν με έγγραφο της εργολάβου και θα λάμβανε χώρα εκ μέρους του επιβλέποντος μηχανικού, συντασσόμενου σχετικά του οικείου πρωτοκόλλου παράδοσης - παραλαβής. Το πρωτόκολλο παραλαβής θα εγκρίνονταν από την ελεγχόμενη και τον επιβλέποντα μηχανικό. Από την ανωτέρω απόδειξη παραλαβής έργου προκύπτει ότι, υπογράφηκε μόνο μεταξύ της ελεγχόμενης και της εργολάβου εταιρίας χωρίς τη συνυπογραφή μηχανικού.
- Στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου με την εντολή/.../..... για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., η οποία όπως προαναφέρθηκε ανακλήθηκε, προσκομίσθηκαν, μεταξύ άλλων:

1) το από07.2023 Υπόμνημα του του (πληρεξούσιος δικηγόρος της προσφεύγουσας), το οποίο έλαβε αριθμό πρωτ. εισερ.

Στο εν λόγω Υπόμνημα μεταξύ άλλων ήταν συνημμένα σε ηλεκτρονική μορφή τα κάτωθι στοιχεία:

1.1.) φωτογραφίες που αποτυπώνουν την αρχική κατάσταση του υφιστάμενου αγροτικού δρόμου πριν αρχίσουν οποιοσδήποτε εργασίες για τη διαμόρφωση του.

1.2.) φωτογραφίες που αποτυπώνουν την κατάσταση του αγροτικού δρόμου μετά τις εργασίες διαμόρφωσης του. Οι εργασίες αυτές αφορούσαν τη διαμόρφωση του χώρου, καθώς και τη διαπλάτυνση της υφιστάμενης αγροτικής οδού ανάντη.

1.3.) το με αριθμό πρωτ./.....02.2021 έγγραφο για τη Διερεύνηση δυνατότητας διαπλάτυνσης υφιστάμενης οδού πρόσβασης που συντάχθηκε από τη μελετητική εταιρία «.....» με **A.Φ.Μ.** στην οποία προτείνονται δύο λύσεις διεύρυνσης προς τα ανάντη και προς τα κατόντη.

Στο εν λόγω υπόμνημα ο του δηλώνει, μεταξύ άλλων, ότι τελικά επιλέχθηκε η λύση της διεύρυνσης της οδού προς τα ανάντη.

Για την εκτέλεση των εργασιών αυτών, επιλέχθηκε, τελικά, η εταιρία με την επωνυμία «.....» με **A.Φ.Μ.**, η οποία, εξέδιδε τα σχετικά παραστατικά με την πρόοδο των εργασιών.

Ο έλεγχος, των παραστατικών, εκδόσεως της προαναφερόμενης εταιρίας, καθώς και της εκτέλεσης των εργασιών που περιγράφονται σ' αυτά αποτελούν αντικείμενο ελέγχου της εντολής με αριθμό/.../....., η οποία βρίσκεται στο στάδιο της εξέλιξης. Σύμφωνα με απόσπασμα του ανωτέρω υπομνήματος, προκύπτει ότι, εργασίες διαπλάτυνσης του δρόμου και οι εργασίες **στο ανάντη** πραγματοποιήθηκαν από την εταιρία «.....» σε πρωθύστερο χρόνο:

*«[...]. Με βάση λοιπόν τις ανωτέρω μελέτες που είχαν ήδη παραδοθεί στην ελεγχόμενη εταιρία εκ μέρους της μελετητικής εταιρίας, η προχώρησε με τις κάτωθι εργασίες ως προς τις οποίες εκδόθηκαν τα παραστατικά επί των οποίων ζητούνται διευκρινήσεις στα πλαίσια του παρόντος ελέγχου (εννοεί τον προηγούμενο έλεγχο που βρίσκεται σε εξέλιξη), για τις οποίες δεν ορίστηκε επιβλέπων μηχανικός, ήτοι: διεύρυνσης του υφιστάμενου δρόμου πρόσβασης στην ιδιοκτησία της εταιρίας, προς τα **ανάντη**, με*

α. Σταδιακή καθαίρεση του υφιστάμενου τοιχίου από λιθορριπή και μεταφορά των λίθων εκτός του έργου,

*β. Εκκαφή προς τα **ανάντη**, για την πρόσκτηση του απαραίτητου χώρου, που απαιτείται για την επιθυμητή διαπλάτυνση και την κατασκευή αντιστήριξης,*

γ. Κατασκευή τοιχίου αντιστήριξης,

δ. διακοσμητική λιθεπένδυση στην εξωτερική παρειά του τοιχίου, με τη χρήση των λίθων του αρχικού λιθόχτιστου τοιχίου,

ε. Κατασκευή του καταστρώματος, από οπλισμένο σκυρόδεμα, του πρόσθετου πλάτους της οδού.[...].

Πέραν των ανωτέρω, προκειμένου ο έλεγχος να επιβεβαιώσει την υλοποίηση ή μη του έργου απέστειλε τα αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ / και ΕΞ 2024 ΕΜΠ /2024 έγγραφα προς τη Δ.Ο.Υ., με τα οποία ζητήθηκε η διενέργεια επιτόπιου ελέγχου / αυτοψίας προκειμένου να επιβεβαιωθεί η εκτέλεση των εργασιών που αποτυπώνονται στα υπό εξέταση Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών.

Σε απάντηση των ανωτέρω εγγράφων η Δ.Ο.Υ. απέστειλε στο, μέσω e-mail, την με αριθμό πρωτ. Ειδική Έκθεση Αυτοψίας Ορθή Επανάληψη, καθώς και τρεις (3) φωτογραφίες. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη Έκθεση Αυτοψίας: «[...] Διαπιστώθηκε η ύπαρξη ενός στενού δρόμου, παράπλευρα του κεντρικού, στρωμένου με μπετόν και κατά μήκος του εκτείνεται ένας τοίχος φτιαγμένος πρόσφατα από πέτρες που είναι και το άνω ή κάτω όριο μεταξύ του ιδιωτικού πιθανότατα αυτού δρόμου και των παραπλεύρως άνω ή κάτω αγροτεμαχίων διαφορετικών ιδιοκτητών. Ανάντη αυτού του δρόμου διαπιστώθηκε ότι η κατασκευή του τοίχου με πέτρες έχει γίνει πρόσφατα, ενώ κατάντη του δρόμου δεν παρατηρήθηκε κάποια ουσιώδης μεταβολή στον υπάρχοντα τοίχο (π.χ. ενίσχυση με μπετόν) όπως μπορεί να διαπιστώσει κανείς από την σύγκριση των φωτογραφιών του έτους 2020 με το έτος 2024. [...]». Επιπλέον, η Δ.Ο.Υ., μέσω δύο (2) άλλων e-mails, τα οποία έλαβαν αριθ. πρωτ. ΕΜΠ / & ΕΜΠ /, αντίστοιχα, απέστειλε συνολικά επτά (7) φωτογραφίες [τρεις (3) και τέσσερις (4), αντίστοιχα]. Συνολικά, μέσω e-mails απεστάλησαν έντεκα (11) φωτογραφίες στις οποίες αποτυπώνεται η κατάντη πλευρά του αγροτικού δρόμου που οδηγεί στο αγροτεμάχιο της ελεγχόμενης. Τέλος με ταχυδρομική επιστολή εστάλη μια φορητή συσκευή αποθήκευσης δεδομένων τύπου USB, στην οποία είναι αποθηκευμένα τα κάτωθι αρχεία (συνημμένο 27):

- I. ένας φάκελος με την ονομασία «ΦΩΤΟ» στον οποίο είναι αποθηκευμένες είκοσι τρεις (23) φωτογραφίες από το υπό εξέταση έργο.
- II. ένας φάκελος με την ονομασία «ΦΩΤΟ» στον οποίο είναι αποθηκευμένες πέντε (5) φωτογραφίες, μέσω του gov.gr.

- III. Δύο (2) βίντεο τραβηγμένα μέσα από αυτοκίνητο που διατρέχουν όλο το μήκος της αγροτικής οδού που οδηγεί στο αγροτεμάχιο της προσφεύγουσας, όπου πρόκειται να ανεγερθεί το συγκρότημα των πέντε (5) κατοικιών για τουριστική εκμετάλλευση.
- IV. Τρία (3) βίντεο από το αγροτεμάχιο της προσφεύγουσας στα οποία φαίνονται οι υπό ανέγερση κατοικίες, καθώς και η πρόοδος των εργασιών.
- V. Έξι (6) φωτογραφίες με γενικά φόντα από το συγκεκριμένο έργο των υπό ανέγερση κατοικιών.
- VI. Τριάντα δύο (32) φωτογραφίες (εκ των οποίων τρεις είναι διπλές), οι οποίες εστάλησαν από την προσφεύγουσα, στον παρόντα έλεγχο και ακολούθως στη Δ.Ο.Υ. για να τις λάβουν υπόψη τους στον έλεγχο τους.
- VII. Η με αριθ. πρωτ. Ειδική Έκθεση Αυτοψίας Ορθή Επανάληψη.

Από τη σύγκριση των φωτογραφιών που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα στον αρχικό έλεγχο τόσο της αρχικής κατάστασης του αγροτικού δρόμου πριν την έναρξη των εργασιών όσο και κατάστασης μετά τη διαμόρφωση του προς τα ανάντη και αυτών που εστάλησαν από τη Δ.Ο.Υ. ο έλεγχος από το διαπίστωσε ότι ξεκάθαρα και πέραν πάσης αμφιβολίας, η κατάσταση του αγροτικού δρόμου τόσο προς τα κατάντη όσο και της κατάστασης καταστρώματος στον αγροτικό δρόμο με οπλισμένο σκυρόδεμα παραμένει η ίδια με την αρχική διαμόρφωση του.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος από το λαμβάνοντας υπόψη τις δικές του παρατηρήσεις και ιδίως την έκθεση ελέγχου αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. αλλά και το φωτογραφικό και βιντεοληπτικό υλικό που εστάλη τεκμηριωμένα διαπίστωσε ότι δεν αποδεικνύονται οι παροχές υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκαν τα υπό έλεγχο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης και συνακόλουθα επιστροφής του φόρου που αναλογεί στη συνολική καθαρή αξία των υπό έλεγχο τιμολογίων παροχής υπηρεσιών.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. / (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της Ι.Κ.Ε. με επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση: 1) της υπ. αριθ. / Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2023 - 31/12/2023 και

2) της υπ. αριθ./..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/05/2024 του Προϊσταμένου ΤΟΥ

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αρ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/03/2023 - 31/12/2023, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική περίοδος 01/03/2023 - 31/12/2023 | Δήλωσης | Ελέγχου | Απόφασης | Διαφορά |
|--|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 698.392,12 | 348.392,12 | 348.392,12 | 350.000,00 |
| Φόρος εκροών | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 225.685,52 | 141.685,52 | 141.685,52 | 84.000,00 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 225.685,52 | 141.685,52 | 141.685,52 | 84.000,00 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 225.685,52 | 141.685,52 | 141.685,52 | 84.000,00 |

Με τη με αρ./..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/12/2024, του Προϊσταμένου του, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

| Φορολογική περίοδος 01/01/2024 - 31/12/2024 | Δήλωσης | Ελέγχου | Απόφασης | Διαφορά |
|--|-------------------|------------------|------------------|------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 57.590,89 | 57.590,89 | 57.590,89 | 0,00 |
| Φόρος εκροών | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 239.507,34 | 155.507,34 | 155.507,34 | 84.000,00 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 239.507,34 | 155.507,34 | 155.507,34 | 84.000,00 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 58.074,87 | 58.074,87 | 58.074,87 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 181.432,47 | 97.432,47 | 97.432,47 | 84.000,00 |

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.