



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την από 03/02/2022 και με αριθ. πρωτοκ. ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... ΑΤΕ - ΑΕ - ΑΕ» με τον διακριτικό τίτλο «..... -» (πρώην «..... ΑΤΕ - ΑΕ - ΑΕ»), με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην Αθήνα επί της αρ. & αρ. ..., κατά των υπ' αριθ. /30-12-2021 και /30-12-2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από 30/12/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **03/02/2022** και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανούς της της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... ΑΤΕ - ΑΕ - ΑΕ» με τον διακριτικό τίτλο «..... -» (πρώην «..... ΑΤΕ - ΑΕ - ΑΕ»), με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **31/12/2021**, και κατ' εφαρμογή της υπ' αριθ. **A 1012/2022** Απόφασης του διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 304) σύμφωνα με την οποία: «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από τις 24 έως και τις 31 Ιανουαρίου 2022, παρατείνονται μέχρι και τις **4 Φεβρουαρίου 2022**, για τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και οντότητες ή τους πληρεξουσίους και εκπροσώπους αυτών, που έχουν την κύρια κατοικία ή κύρια εγκατάσταση (έδρα) στις Περιφέρειες Αττικής, Κρήτης και Νοτίου Αιγαίου, στις Περιφερειακές Ενότητες Βοιωτίας και Εύβοιας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας, στην Περιφερειακή Ενότητα Σποράδων της Περιφέρειας Θεσσαλίας και στο Δήμο Λοκρών της Περιφερειακής Ενότητας Φθιώτιδας της Περιφέρειας Στερεάς Ελλάδας», και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

| α/α | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη | Έτος | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά Φόρου | Πρόσπμο αρθ. 58Α ΚΦΔ | Σύνολο Καταλογισμού |
|---------------|---------------------------|---|------|----------------------------|--------------------|----------------------|----------------------|
| 1 | - 30/12/2021 | Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ | 2015 | 3.060.995,72€ | 704.029,02€ | 352.014,51€ | 1.056.043,53€ |
| 2 |9 - 30/12/2021 | Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ | 2016 | 55.000,00€ | 13.200,00€ | 6.600,00€ | 19.800,00€ |
| Σύνολα | | | | | 717.229,02€ | 358.614,51€ | 1.075.843,53€ |

Οι ανωτέρω οριστικές πράξεις εδράζονται στην από **30/12/2021** έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, βάσει της υπ' αριθ. /**1/1118/14-01-2020** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, με τις κάτωθι διαπιστώσεις:

Για το φορολογικό έτος **2015** διαπιστώθηκε η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων από την προσφεύγουσα και τα συνδεδεμένα μέλη της και ειδικότερα διαπιστώθηκε υπερτιμολόγηση των μελών προς την Κ/Ξ, ύψους **3.021.468,70€** και ο ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στο ποσό αυτό, ύψους **694.937,80€**, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών, γιατί δεν αφορούσε εργασίες που εκτελέστηκαν από τους κατασκευαστές του έργου.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα έλαβε ανακριβή ΤΠΥ και Φορτωτικές για την παροχή υπηρεσιών από υπεργολάβους και αυτοκινητιστές, και τιμολόγησε ισόποσα τις δαπάνες αυτές στην εταιρεία ΑΕ, με αποτέλεσμα τα σχετικά τιμολόγια που καταχωρήθηκαν στον λογ. 75.00.00.0090 «Λοιπά Διάφορα Έσοδα» να είναι ανακριβή, κατά το ίδιο ποσό που είναι ανακριβή και τα παραστατικά που εκδόθηκαν από τους Υπεργολάβους και Αυτοκινητιστές. Ο ΦΠΑ που αναλογεί στην διαφορά της αξίας των ΤΠΥ ύψους **39.527,02€**, που εκδόθηκαν από την Κ/Ξ προς την κατασκευάστρια εταιρεία ΑΕ ανέρχεται σε **9.091,21€** και καταλογίστηκε ως ΦΠΑ εκροών.

Για το φορολογικό έτος **2016** διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα Κ/Ξ επανατιμολόγησε στις κατασκευάστριες του έργου εταιρείες ΑΕ και ΑΕ, δαπάνες που αφορούσαν δωρεά συνολικού ποσού **55.000€** και ο αναλογούν ΦΠΑ ύψους **13.200€**, προστέθηκε στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω παντελούς αοριστίας της Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α.,
- 2) Πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών της Κοινοπραξίας με βάση την αξία της αντιπαροχής σύμφωνα με τα άρθρα 19 και 30 του ν. 2859/2000.
- 3) Η επαναχρέωση και επανατιμολόγηση από την Κοινοπραξία προς τα Μέλη δαπάνης, η οποία βρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α., όπως η δωρεά, δεν αρκεί ώστε να καταστήσει την πράξη αυτή παροχή υπηρεσίας υπαγόμενη στον Φ.Π.Α
- 4) Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός των επιβληθέντων προστίμων
- 5) Επί των καταλογισθέντων τόκων του άρθρου 53 ΚΦΔ

1. Φορολογητέα αξία επί της διαφοράς που προσδιορίστηκε με το άρθρο 50§1 του ν. 4172/2013 - Κ.Φ.Ε:

Επειδή στις 29/12/2011 συνάφθηκε σύμβαση κατασκευής του δημοσίου έργου «**Κάθετος άξονας Εγνατίας Οδού** - -: **Τμήμα** - (50.3)» μεταξύ του Κυρίου του Έργου (..... ΑΕ) και της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, η οποία τροποποιήθηκε με την από 12/06/2012 Σύμβαση, με την οποία συμφωνήθηκε ότι το έργο δύναται να εκτελεστεί είτε από την ίδια την κοινοπραξία, είτε με την ανάθεση τμημάτων αυτού στα κοινοπρακτούμενα μέλη, και με το από 12-06-2012 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Ανάθεσης Εκτέλεσεως του Έργου, όπως αυτό τροποποιήθηκε στην συνέχεια με το από 15-01-2015 συμφωνητικό, η εκτέλεση του έργου ανατέθηκε στα κοινοπρακτούμενα μέλη την εταιρεία ΑΕ και την εταιρεία ΑΕ, στη θέση της οποίας στην συνέχεια υπεισήλθε η εταιρεία ΑΕ. Στην εταιρεία ΑΕ ανατέθηκε το τμήμα από Χ.Ο. 0+000 -7+000 (Νότιο Τμήμα) και στην εταιρεία ΑΕ το τμήμα από Χ.Ο. 7+000 -14+527,28 (Βόρειο Τμήμα). Τα μέλη της κοινοπραξίας, στα οποία είχε ανατεθεί η εκτέλεση των έργων, θα αποζημιώνονταν για τις εργασίες που θα εκτελούσαν με τις συμβατικές τιμές. Σύμφωνα με άρθρο Β3 του συμφωνητικού ως εργολαβικό αντάλλαγμα για το τμήμα του έργου που θα εκτελούσε το κάθε μέλος θα δικαιούταν να λάβει από την Ανάδοχο Κοινοπραξία το σύνολο του αντιστοίχου εργολαβικού ανταλλάγματος που δικαιούται και εισπράττεται βάσει της σύμβασης με τον κύριο του Έργου. Το κάθε μέλος θα συνέτασσε εντός του τελευταίου πενήτημερου κάθε μήνα, αναλυτική επιμέτρηση και λογαριασμό των εργασιών που έχει εκτελέσει, την οποία θα παρέδιδε στον Γενικό Διευθυντή του έργου με σκοπό να περιληφθούν οι εργασίες στη Γενική Πιστοποίηση εργασιών του όλου έργου που θα υποβάλλονταν στον Κύριο του έργου από την Ανάδοχο Κοινοπραξία. Οι παραπάνω εταιρείες ΑΕ και ΑΕ (Κατασκευαστές του Έργου) συμμετείχαν από κοινού με ποσοστό 50% έκαστος στις κοινές δαπάνες της κοινοπραξίας, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην Έκθεση Ελέγχου μετά από τιμολόγησή τους από την ανάδοχο Κ/Ξ σε αυτές.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η αξία των τιμολογίων που εξέδιδαν τα Μέλη προς την Κοινοπραξία ήταν αυξημένη, διότι, όσον αφορά τις (μη επανατιμολογημένες) κοινές δαπάνες του Έργου, τα Μέλη κατά τις σχετικές επιμετρήσεις και πιστοποιήσεις και, ακολούθως, κατά την τιμολόγηση των εργασιών τους για το Έργο, δεν αφαιρούσαν τις αξίες των εργασιών που δεν εκτελέστηκαν από τα Μέλη, αλλά από την Κοινοπραξία διά των υπερβολάβων της, με βάση τις τιμές δημοπράτησης του Έργου, αλλά αφαιρούσαν μόνο το κόστος των εργασιών αυτών – αποτέλεσμα δε του εν λόγω λογιστικού χειρισμού ήταν η αξία των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών που εκδόθηκαν από τα Μέλη να είναι αυξημένη κατά το ποσό του εργολαβικού οφέλους της Κοινοπραξίας. Τούτο δε είχε ως συνέπεια να στερείται η Κοινοπραξία το έσοδο του εργολαβικού οφέλους, ύψους **3.021.468,46€**, το οποίο όφειλε να κρατά για ίδιο λογαριασμό.

Συνεπεία του ως άνω λογιστικού χειρισμού των κοινών δαπανών του Έργου για το φορολογικό έτος 2015, στο πλαίσιο του ως άνω ελέγχου της Κοινοπραξίας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, το εν λόγω ποσό των 3.021.468,46€, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Κοινοπραξίας ως λογιστική διαφορά στο πλαίσιο της εφαρμογής της

αρχής «των ίσων αποστάσεων» (βλ. σελ. 32-34 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Φ.Ε. 2014-2016). Η Κοινοπραξία αποδέχθηκε τα πορίσματα του ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος, υποβάλλοντας την υπ' αριθ./04.12.2020 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2015 (Σχ. 11). Κατόπιν αυτών, από τον έλεγχο κρίθηκε ότι το ποσό του φόρου εισροών ύψους 694.937,80€ που αναλογεί σε φορολογητέες εισροές ύψους 3.021.468,70€, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών, καθόσον το ποσό αυτό δεν αποτελεί εισροές για την Κ/Ξ ώστε ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στο παραπάνω ποσό να μπορεί να εκπεσθεί από τον Φ.Π.Α. των εκροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30, παρ. 1, του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.).

Επειδή, η έκτη οδηγία του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλων εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (οδηγία 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 1450 - ειδ. έκδοση στην ελληνική γλώσσα Κεφ. 09 τομ. 1, σελ. 49), **προβλέπει αναφορικά με το δικαίωμα προς έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών τα ακόλουθα:** Στο άρθρο 17 παρ. 1 και παρ. 2 στοιχ. α' αυτής, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σ' αυτό το άρθρο 28στ παρ. 1 της ίδιας οδηγίας (προσθεθέν με το άρθρο 1 παρ. 22 της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ (ΕΕ L 376), ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στο φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για τα αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για τις υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο υπόχρεο για την καταβολή του φόρου στο εσωτερικό της χώρας». Περαιτέρω, στο **άρθρο 18** της ίδιας οδηγίας, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του ως άνω άρθρου 28στ, ότι: «1. Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος προς έκπτωση, ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει: α) για την αναφερόμενη στο άρθρο 17 παράγραφος 2 στοιχείο α) έκπτωση, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί κατά το άρθρο 22 παράγραφος 3. 2. ... 3. ... 3α. Τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέψουν σε υποκείμενο στο φόρο που δεν διαθέτει τιμολόγιο σύμφωνα με το άρθρο 22 παράγραφος 3, να προβεί σε έκπτωση που προβλέπεται στο άρθρο 17 παράγραφος 2 στοιχείο δ), και καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης». Εξάλλου, το **άρθρο 22** της οδηγίας, όπως διαμορφώθηκε μετά την τροποποίηση που επέφερε σ' αυτό τα άρθρο 28η της οδηγίας αυτής (προσθεθέν επίσης με το άρθρο 1 παρ. 22 της οδηγίας 91/680/ΕΟΚ), ορίζει στην παρ. 3 αυτού ότι «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εκδίδει τιμολόγιο ή έγγραφο που να επέχει θέση τιμολογίου, για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που εκτελεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο. ... Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να διατηρεί αντίγραφο όλων των εκδοθέντων εγγράφων. ... β) Στο τιμολόγιο πρέπει να αναγράφεται χωριστά, η τιμή άνευ φόρου και ο φόρος που αναλογεί για κάθε διαφορετικό συντελεστή, καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή ... γ) Τα κράτη μέλη καθορίζουν τα κριτήρια, σύμφωνα με τα οποία ένα έγγραφο δύναται να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου».

Επειδή, κατά την θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της έκτης οδηγίας, ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των υπαγομένων στον ΦΠΑ πράξεών του. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ήδη Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης), το κατά τα ανωτέρω δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του φόρου προστιθέμενης αξίας και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορισθεί, αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στην διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς την φορολογική επιβάρυνσή τους υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ. Εν τούτοις, η άσκηση του ως άνω δικαιώματος εκπτώσεως εξαρτάται από τη κατοχή τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που αποδεικνύει ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή στην οποία

στηρίζεται η αίτηση εκπώσεως (ΔΕΚ απόφαση της 5ης Δεκεμβρίου 1996, C-85/95 John Reisdorf, βλ. επίσης απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1997, C-141/96 Langhorst). Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου ή παραβάσεις λογιστικών υποχρεώσεων δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος εκπώσεως, εφόσον πάντως η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση (πρβλ. ΔΕΚ, απόφαση της 8ης Μαΐου 2008, C-95-6/07, Ecotrader, απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, C-368/09, Pannon Gép Centrum Kft, απόφαση της 30ής Σεπτεμβρίου 2010, Uszodaerito Kft, C-392/09, επίσης απόφαση της 29ης Ιουλίου 2010, C-188/09, Dyrektor Izby Scarpowej v. Bialumstoku) (πρβλ σκέψη 5 ΣΤΕ 3690/2013).

Επειδή οι αντίστοιχες διατάξεις της 6^{ης} οδηγίας θεσπίσθηκαν με το ν. 1642/1986 και κωδικοποιήθηκαν με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Α' 248) του Κώδικα ΦΠΑ, ο οποίος στο άρθρο 30 ορίζει 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, [...]». Το ίδιο άρθρο ρητά προσδιορίζει τις συγκεκριμένες περιπτώσεις εισροών των οποίων και μόνο ο αναλογών ΦΠΑ δεν εκπίπτει και ειδικότερα, στην παρ. 4 ορίζει ότι: «Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο». Περαιτέρω, στο άρθρο 32, σχετικά με την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, ορίζει 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, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, [...],

Επειδή από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ εξαρτάται από την τήρηση τόσο ουσιαστικών όσο και τυπικών προϋποθέσεων. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι, για να μπορεί να γίνει χρήση του εν λόγω δικαιώματος, πρέπει αφενός ο ενδιαφερόμενος να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Αφετέρου πρέπει, αρχικά, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες των οποίων γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος προς έκπτωση να παραδοθούν ή να παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο και, εν συνεχεία, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες να χρησιμοποιηθούν από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των δικών του φορολογητέων πράξεων. Όσον αφορά τις ειδικότερες λεπτομέρειες ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, τις σχετικές με την τήρηση τυπικών προϋποθέσεων, το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας προβλέπει ότι ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238 έως 240 της ίδιας οδηγίας (πρβλ. Υπόθεση ΔΕΕ/2020 σκέψη 26 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία), ενώ όπως έχει κριθεί, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον

φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, το δικαίωμα προς έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας 2006/112 αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και **δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιορίζεται εφόσον τόσο οι ουσιαστικές όσο και οι τυπικές απαιτήσεις ή προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται το δικαίωμα αυτό τηρούνται από τους υποκειμένους στον φόρο που επιθυμούν να το ασκήσουν** (πρβλ. Υπόθεση ΔΕΕ/2020 σκέψεις 33, 31 και την εκεί αναφερόμενη νομολογία).

Περαιτέρω, για την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των τασσομένων από τις διατάξεις του ΦΠΑ προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, χωρίς να ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως στη φορολογία εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 444/2017, ΣτΕ 2112/2013, ΣτΕ 5372/2012).

Επειδή η κοινοπραξία ισχυρίζεται ότι δεδομένου ότι τήρησε όλες τις ουσιαστικές και τις τυπικές προϋποθέσεις και ειδικότερα: (i) η Κοινοπραξία είναι υποκείμενη στον Φ.Π.Α., καθώς ασκεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα δραστηριοποιούμενη στον κατασκευαστικό τομέα στο πλαίσιο ανάληψης της κατασκευής του Έργου, (ii) τα Μέλη τα οποία παρείχαν τις επίμαχες υπηρεσίες στην Κοινοπραξία στο πλαίσιο της εκτέλεσης του Έργου αποτελούν ομοίως υποκείμενα στον Φ.Π.Α. πρόσωπα, καθώς αμφότερες οι εταιρείες δραστηριοποιούνται στα πλαίσια της επιχείρησής τους με την ανάληψη και εκτέλεση τεχνικών έργων, και (iii) τα έργα / υπηρεσίες που παρείχαν τα Μέλη προς την Κοινοπραξία χρησιμοποιήθηκαν από την τελευταία στα πλαίσια της εκτέλεσης του Έργου δυνάμει του Συμφωνητικού Εισφοράς Έργου (Σχετ. 8) και της από 15.01.2015 τροποποίησής του (Σχετ. 9), δηλαδή για πράξεις υπαγόμενες στον Φ.Π.Α και συγχρόνως πληρούνται και οι τυπικές προϋποθέσεις έκπτωσης του φόρου, ήτοι η κατοχή από την Κοινοπραξία νόμιμων τιμολογίων που εξέδωσαν τα Μέλη για το σύνολο της αντιπαροχής των 8.015.492,74€. Περαιτέρω, οι επίμαχες δαπάνες της Κοινοπραξίας, αναγκαίες για την εκτέλεση του Έργου, δεν περιλαμβάνονται στον κατάλογο των δαπανών του άρθρου 30 παρ. 4 του ΚΦΠΑ, των οποίων το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου περιορίζεται από τον ίδιο τον νόμο, ενώ τέλος με την απόρριψη εκ μέρους του φορολογικού ελέγχου της έκπτωσης του Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στην διαφορά των 3.021.468,46€, ήτοι στο ποσό του εργολαβικού οφέλους που έπρεπε να παραμείνει στην Κοινοπραξία και να μην τιμολογηθεί από τα Μέλη, η Φορολογική Διοίκηση παραβιάζει την θεμελιώδους σημασίας **ουδετερότητα του Φ.Π.Α. Και αυτό διότι παρά την, κατά τον φορολογικό έλεγχο, προσαυξημένη αξία των τιμολογίων των Μελών λόγω της συμπερίληψης του εργολαβικού κέρδους της Κοινοπραξίας, τον αναλογούντα ΦΠΑ των προσαυξημένων εισροών που εξέπεσε η Κοινοπραξία, τον απέδωσαν τελικώς στο Δημόσιο οι λήπτες της αντιπαροχής και εκδότες των εν λόγω τιμολογίων, δηλαδή τα Μέλη. Επομένως, μόνο με την πλήρη έκπτωση του Φ.Π.Α. επί της αξίας των τιμολογίων επιτυγχάνεται τελικώς ουδετερότητα ως προς την φορολογική μεταχείριση όλων των συναλλασσόμενων, ήτοι τόσο της Κοινοπραξίας, όσο και των Μελών.**

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις παραπάνω προϋποθέσεις έκπτωσης του φόρου εισροών της Κοινοπραξίας. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου ΦΠΑ, ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε ούτε την ιδιότητα τόσο της Κοινοπραξίας όσο και των Μελών ως υποκείμενων στον φόρο, και μάλιστα με πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους, ούτε την χρησιμοποίηση των υπηρεσιών των Μελών από την Κοινοπραξία για πράξεις της υπαγόμενες σε ΦΠΑ, ούτε ότι πράγματι καταβλήθηκε από την Κοινοπραξία προς τα Μέλη το ποσό των 8.015.492,74€ ως αντιπαροχή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες, ούτε ότι για το ποσό αυτό εκδόθηκαν πράγματι νόμιμα τιμολόγια από τα Μέλη προς την Κοινοπραξία, ούτε ότι η συναλλαγή πραγματοποιήθηκε, ούτε ότι πράγματι αποδόθηκε τελικώς στο Δημόσιο ο αναλογών και οφειλόμενος ΦΠΑ από τα Μέλη που εξέδωσαν τα εν λόγω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Επειδή ως φορολογητέα αξία μέχρι την 13/06/2018 λαμβάνεται υπόψη εκείνη που ισούται με την αντιπαροχή και λοιπές χρεώσεις, φόρους, τέλη και είναι αυτή που πράγματι εισπράχθηκε και αναγράφεται στο αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο, τυχόν άλλη δε αξία η οποία προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες των «ίσων αποστάσεων» (κανονική αξία) μπορεί να ληφθεί υπόψη μετά την 14/06/2018 μόνο κατ' εξαίρεση και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις

που τίθενται στο άρθρο 19§2 περ. δ' του ΚΦΠΑ, γεγονός που δεν ισχύει εν προκειμένω και επομένως το δικαίωμα έκπτωσης της προσφεύγουσας Κοινοπραξίας δεν μπορεί να περιοριστεί λόγω του γεγονότος ότι αυτή έλαβε υπερτιμολογημένα στοιχεία, αφού αμφότεροι οι συμβαλλόμενοι έχουν πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (βλ. ΔΕΛ ΕΞ 2020/03.12.2020 και ΔΕΕΦ Α ΕΞ 2020 ΕΜΠ/18.11.2020),

Συνεπώς το δικαίωμα έκπτωσης της προσφεύγουσας κοινοπραξίας δεν μπορεί να περιοριστεί από το γεγονός και μόνο ότι αυτή έλαβε υπερτιμολογημένα στοιχεία από τα μέλη της λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων το φορολογικό έτος 2015 ύψους 8.015.492,74€ και επομένως νομίμως εξέπεσε τον ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο συνολικό αυτό ποσό της αντιπαροχής (περιλαμβανομένης της διαφοράς των 3.021.468,46€ που αφορά το εργολαβικό της όφελος), γενομένων δεκτών των σχετικών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

2. Επανατιμολόγηση δαπάνης που βρίσκεται εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2§1 του Κώδικα ΦΠΑ - ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται ότι: «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, [...]», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 8§3 του ίδιου κώδικα ότι: «Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές» (βλ. άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ),

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η προσφεύγουσα στις 26.07.2016, στο πλαίσιο της εκτέλεσης του Έργου προέβη σε χορήγηση χρηματικής δωρεάς προς την Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας (Σχ. 27) για την εκτέλεση στην Περιφερειακή Ενότητα έργων σχετικά με (α) την ασφαλτόστρωση εσωτερικής οδοποιίας της Τοπικής Δημοτικής Ενότητας ύψους 20.000€, και (β) την ασφαλτόστρωση εσωτερικής οδοποιίας της Τοπικής Δημοτικής Ενότητας ύψους 35.000€. Η Περιφερειακή Ενότητα αποδέχθηκε τη δωρεά αυτή δυνάμει του από 18.07.2016 Πρακτικού της 30ης Συνεδρίασης της Οικονομικής Επιτροπής (Σχ. 28). Εν συνεχεία, στο πλαίσιο του Συμφωνητικού εισφοράς Έργου σχετικά με την συμμετοχή των Μελών κατά το ήμισυ στις δαπάνες της Κοινοπραξίας στο πλαίσιο εκτέλεσης του Έργου, η Κοινοπραξία εξέδωσε το υπ' αριθ. /31.08.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ύψους 27.500€ και το υπ' αριθ. /31.08.2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, ομοίως ύψους 27.500€ προς την ΑΕ και την ΑΕ αντίστοιχα. Με την εν λόγω επανατιμολόγηση η Κοινοπραξία μετακύλησε προς τα Μέλη το κόστος της δωρεάς προς την Περιφερειακή Ενότητα

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απλή μετακύλιση δαπάνης που εξαιρείται από τη φύση της από τον ΦΠΑ στα μέλη της (κατασκευαστές), δεν αποσκοπεί στην απόκτηση εισοδήματος, ενώ τα εκδοθέντα τιμολόγια δεν αποτελούν αντιπαροχή για κάποιου είδους παροχή εκ μέρους των μελών της,

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (βλ. σελίδα 24α) προκύπτει ότι το γεγονός της επαναχρέωσης και επανατιμολόγησης από την Κοινοπραξία προς τα Μέλη δαπανών που αφορούν την δωρεά συνολικού ποσού 55.000€ προς την Περιφέρεια Δυτ. Μακεδονίας πρέπει να υπαχθεί σε ΦΠΑ, διότι «ανεξάρτητα από τη φύση της δαπάνης και ανεξάρτητα από το εάν υπάγεται σε ΦΠΑ ή όχι η δαπάνη, εφόσον αυτή επανατιμολογήθηκε και εκδόθηκαν ΤΠΥ, αυτά υπάγονται σε ΦΠΑ»,

Επειδή περαιτέρω, στην έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, που παραλάβαμε μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Με το αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ΕΞ2015/26-07-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας-Τμήμα Α' Φ.Π.Α. της Α.Α.Δ.Ε. (απάντηση σε σχετικό ερώτημα) διευκρινίστηκε ότι, σε

εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, εάν μία επιχείρηση Α πραγματοποιήσει δαπάνες που αφορούν πάσης φύσεως αποδοχές προσωπικού για λογαριασμό άλλης εταιρείας Β και στην συνέχεια τις επιρρίψει (τις τιμολογήσει) σε αυτή επειδή την αφορούν, αυτό συνιστά παροχή υπηρεσίας διάθεσης προσωπικού από την επιχείρηση Α προς την επιχείρηση Β, η οποία υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η δαπάνη για αποδοχές προσωπικού είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, όπως και οι δωρεές, τα αναφερόμενα στο παραπάνω έγγραφο έχουν ανάλογη εφαρμογή και για την συγκεκριμένη περίπτωση της προσφεύγουσας Κ/Ξ και συνεπώς ορθά έκρινε ο έλεγχος ότι τα τιμολόγια με τα οποία επανατιμολογήθηκαν οι παραπάνω δωρεές στις εταιρείες ΑΕ και ΑΕ έπρεπε να εκδοθούν με ΦΠΑ»

Επειδή κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ (βλ. σχετ. **C-224/2011**), **η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή υπηρεσίες. Επομένως, οι υπηρεσίες ασφάλισης που αποβλέπουν στην κάλυψη του πράγματος το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της χρηματοδοτικής μισθώσεως και του οποίου κύριος παραμένει ο εκμισθωτής δεν μπορούν, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, να τύχουν διαφορετικής μεταχειρίσεως ανάλογα με το αν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται απευθείας στον μισθωτή από εταιρία ασφάλισης ή αν ο μισθωτής αποκτά μια τέτοια ασφαλιστική κάλυψη μέσω του εκμισθωτή, ο οποίος εξασφαλίζει την κάλυψη αυτή από ασφαλιστή και χρεώνει περαιτέρω το κόστος της, χωρίς μεταβολή του ύψους του, στον μισθωτή.**

Επειδή η χορήγηση της δωρεάς καθ' εαυτή αποτελώντας από την φύση της χαριστική παροχή, δηλαδή παροχή περιουσιακής ωφέλειας χωρίς αντάλλαγμα, **βρίσκεται εκτός του πεδίου Φ.Π.Α.** σύμφωνα με το άρθρο 2 της Οδηγίας ΦΠΑ και το ταυτόσημο άρθρο του ΚΦΠΑ. Ως εκ τούτου, πρέπει κατ' αναλογία να γίνουν δεκτά και να εφαρμοσθούν τα κρινόμενα στην ανωτέρω απόφαση του ΔΕΕ. Και τούτο διότι, η κρίση του Δικαστηρίου της Ε.Ε, σύμφωνα με την οποία η επαναχρέωση του κόστους μίας απαλλασσόμενης από τον φόρο πράξης δεν μπορεί να μεταβάλει τον χαρακτήρα αυτής και να οδηγήσει στην επιβολή ΦΠΑ, ισχύει αναλογικά, δεδομένου ότι πληρείται και η προϋπόθεση της επαναχρέωσης του ακριβούς ποσού της αρχικής δωρεάς της Κοινοπραξίας (27.500 + 27.500).

Συνεπώς, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία ενήργησε αφενός ως δωρεοδόχος και αφετέρου ως δωρητής, ενώ ως δωρεοδόχος, δεν είχε καμία υποχρέωση να επιβάλλει ΦΠΑ επί του ποσού της δωρεάς, αφού η πράξη αυτή κείται εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ, κατά τα προεκτεθέντα. Επομένως, ορθώς, (και) κατ' εφαρμογή του άρθρου 8§3 του Κώδικα ΦΠΑ, η κοινοπραξία δεν χρέωσε ΦΠΑ κατά την επανατιμολόγηση του ποσού της δωρεάς, γενόμενου δεκτού του σχετικού λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής της.

Επειδή πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **30/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **03/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... - ΑΕ - ΑΕ» με τον διακριτικό τίτλο «..... -» (πρώην «..... - ΑΕ - ΑΕ»), με ΑΦΜ:, που εδρεύει στην Αθήνα επί της αρ. & αρ., με:

- την τροποποίηση της υπ' αριθ./30-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
- την ακύρωση της υπ' αριθ./30-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φορολ. έτους 2015

| Α ν ά λ υ σ η | Βάσει δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Οριστική Φορολογική Υποχρέωση |
|-----------------------------------|----------------|----------------------|-------------------|-------------------------------|
| Αξία Φορολογητέων Εκροών | 13.000.835,28€ | 13.040.362,30€ | 13.040.362,30€ | 39.527,02€ |
| Αξία Φορολογητέων Εισροών | 12.854.290,24€ | 9.832.821,78€ | 12.854.290,24€ | 0,00€ |
| Σύνολο Φόρου Εκροών | 2.990.192,13€ | 2.999.283,33€ | 2.999.283,33€ | 9.091,20€ |
| Υπόλοιπο Φόρου Εισροών | 2.990.192,13€ | 2.295.254,31€ | 2.990.192,13€ | 0,00€ |
| Χρεωστικό Υπόλοιπο | | 704.029,02€ | 9.091,20€ | 9.091,20€ |
| Πλέον: Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ | | 352.014,51€ | 4.545,60€ | 4.545,60€ |
| Σύνολο Φόρου προς καταβολή | | 1.056.043,53€ | 13.636,80€ | 13.636,80€ |

Σύνολο Οριστικής Φορολογικής Υποχρέωσης

| α/α | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη | Έτος | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά Φόρου | Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ | Σύνολο Καταλογισμού |
|--------------------|---------------------------|---|------|----------------------------|------------------|-----------------------|---------------------|
| 1 | - 30/12/2021 | Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ | 2015 | 39.527,02€ | 9.091,20€ | 4.545,60€ | 13.636,80€ |
| 2 | - 30/12/2021 | Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ | 2016 | 0,00€ | 0,00€ | 0,00€ | 0,00€ |
| Σ ύ ν ο λ α | | | | | 9.091,20€ | 4.545,60€ | 13.636,80€ |

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.