



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-2-2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 464

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.
2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 18-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, που εδρεύει στην περιοχή ΔΗΜΟΥ, επί της οδού ΘΕΣΗ, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	17-9-2021	Φ.Π.Α.	1/3/2020 - 31/12/2020	50.048,72€
2	17-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/3/2020 - 31/12/2020	800,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 1/3/2020 - 31/12/2020, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 17-9-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, μειώθηκε το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας από ποσό 50.072,72€ σε ποσό 24,00€.

Με την με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/12/2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, συνολικού ποσού 800,00€, ήτοι:

- Πρόστιμο ποσού 700,00€ (7 περιπτώσεις x 100,00€), καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο 1/3 - 31/3/2020, 1/7 - 31/7/2020, 1/8 - 31/8/2020, 1/9 - 30/9/2020, 1/10 - 31/10/2020, 1/11 - 30/11/2020 και 1/12 - 31/12/2020.

- Πρόστιμο ποσού 100,00€, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία στην δήλωση έναρξης εργασιών χρησιμοποίησε ως ΚΑΔ, τους κωδικούς 55100000 «ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΑ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΑ» και 55200000 «ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΑ ΔΙΑΚΟΠΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΑ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΑ», αντί του ορθού ΚΑΔ 45600000 ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑΣ ΧΩΡΟΥ Ή ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ (ΩΣ ΠΑΓΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ) ΠΟΥ ΠΡΟΟΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ, εφόσον η επαγγελματική εγκατάσταση ευρισκόταν σε ανέγερση-κατασκευή των διαμερισμάτων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, βάσει της από 17-9-2021 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ και της από 17-9-2021 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, για τη φορολογική περίοδο 1/3 - 31/12/2020, συνεπεία της με αριθ./2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ./2021 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 50.072,72€, φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/12/2020.

Η αρμόδια φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, ποσού 50.048,72 € που αναλογούσε σε δαπάνες κατασκευής

επενδυτικών αγαθών, διενεργηθείσες εντός του φορολογικού έτους 2020, συνολικής καθαρής αξίας, ποσού 208.536,36€, πλέον Φ.Π.Α. 24%, ποσού 50.048,72€ οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στις φορολογητέες εισροές των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., λόγω του γεγονότος ότι οι προσθήκες-βελτιώσεις πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία σε ακίνητο τρίτων που δεν της ανήκε κατά κυριότητα, ούτε κατείχε τη νομή αυτού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η αρμόδια φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτή την από 9-6-2021 τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η οποία υποβλήθηκε προκειμένου να διορθωθεί η περίοδος ισχύος της μίσθωσης, θεωρώντας εσφαλμένα ότι με την ανωτέρω δήλωση υφίσταται νέα μίσθωση ακινήτου. Επιπλέον, δεν ελήφθη υπόψη από την αρμόδια φορολογική αρχή η με αριθ. 2664/2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η οποία έχει δεσμευτική ισχύ για την Φορολογική Διοίκηση.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 33 και 34 του ν.2859/2000 και των σχετικών εγκυκλίων, διότι αβασίμως η αρμόδια φορολογική αρχή θεώρησε ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 33 παρ.4 του Φ.Π.Α., για την επιστροφή του Φ.Π.Α..
3. Παράβαση του νόμου, ως προς την επιβολή διοικητικού προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, καθότι η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 και ως εκ τούτου, τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α., όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διαβίβασε στην Υπηρεσία μας με το με αριθ. πρωτ./2022 έγγραφο, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/ 13-1-2022, το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας, στο οποίο επισυνάπτεται η με αριθ./2021 Απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμ. Β').

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών

δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται 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.»

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» αναφέρεται ότι:

Άρθρο 23

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο

...

Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

...

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, στις από 17-9-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν η με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. καθώς και η με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 1/3 - 31/12/2020, αντίστοιχα, περιλαμβάνονται εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις, που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ για τον προσδιορισμό του φόρου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί έλλειψης ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ 248) 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 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.

...

4. 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 οιοπνευματωδών 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 η 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,

...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1, 2 και 4 του άρθρου 33 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

...

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης

...

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α).

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων σχεδίου, ευρεσιτεχνίας, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

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

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «ως επενδυτικά αγαθά» νοούνται τα χρησιμοποιούμενα στο πλαίσιο ορισμένης οικονομικής δραστηριότητας αγαθά που διακρίνονται για τον διαρκή χαρακτήρα τους και την αξία τους, με συνέπεια το κόστος της αγοράς τους να μην καταχωρίζεται κανονικά στις τρέχουσες δαπάνες, αλλά να αποσβέννεται κατανεμόμενο σε περισσότερες της μίας χρήσεις. (βλ. C -51/1976, C 98/2007, C 118/2011).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1006/14-01-1992, του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Διευκρινίσεις για το δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του ΦΠΑ που βαρύνει τα ακίνητα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από μια επιχείρηση σε ακίνητο που ανήκει κατά κυριότητα σε τρίτους αλλά έχει παραχωρηθεί σ' αυτήν η χρήση του», αναφέρεται ότι: «... Όπως είναι γνωστό, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/80 (ΦΕΚ 43 Α) αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι διατάξεις της περίπτ. α της παραγρ. 1 του άρθρου 26 του Ν. 1642/86 περί ΦΠΑ. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται ως επενδυτικά αγαθά, εκτός των άλλων και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, που ενεργεί φορολογητέες ή αφορολόγητες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της, σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, πλην όμως έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού με οποιαδήποτε έννομη σχέση, (μίσθωση, παραχώρηση της χρήσης, χρησικτησία κ.λπ.) για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) χρόνων. Η ρύθμιση αυτή έγινε για κατασκευές που πραγματοποιήθηκαν από 1.1.87, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 9 του Ν. 1947/91.

Η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής (των εννέα χρόνων), θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία, ή με συμβολαιογραφική πράξη ή με το καταστατικό εταιρείας, όταν παραχωρείται η χρήση ακινήτου από το μέλος στο νομικό πρόσωπο που συμμετέχει.

Οι παραπάνω πράξεις μπορεί να είναι μικρότερης διάρκειας (π.χ. 2 ή 3 ετών), οι οποίες όμως ανανεούμενες πριν από τη λήξη τους θα είναι συνολικής διάρκειας τουλάχιστον 9 χρόνων.

Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι, τα μεν ιδιωτικά μισθωτήρια συμβόλαια θα πρέπει να έχουν εμπρόθεσμα κατατεθεί για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή, κυρωμένο αντίγραφο του οποίου θα πρέπει να κατέχει ο μισθωτής, οι δε συμβολαιογραφικές ή άλλες πράξεις με βάση τις οποίες θα αποδεικνύεται η έννομη σχέση της χρήσης από το χρήστη - μισθωτή, θα πρέπει να έχουν μεταγραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Αστικού Κώδικα. Σε περίπτωση δε παραχώρησης της χρήσης του ακινήτου σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, η διάρκεια του νομικού αυτού προσώπου πρέπει να αναφέρεται ρητά στο συστατικό του έγγραφο και να είναι άνω των εννέα (9) ετών και όχι αόριστης διάρκειας.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1094/7.5.1992**, του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού», διευκρινίστηκε, ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, σχετικά με το πιο πάνω θέμα, παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις:

1 . Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/86, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 24 του ν. 1882/90, ορίζεται η έννοια του επενδυτικού αγαθού, για την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού. Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές θεωρούνται επενδυτικά αγαθά και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από το υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτό, αλλά έχει τη χρήση αυτού, με βάση οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα (9) ετών.

2. Περαιτέρω, με την 1003880/175 /ΑΟΟ14/ ΠΟΛ.1006/14.1.1992 εγκύκλιό μας δόθηκαν σχετικές οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων. Με την εγκύκλιο αυτή διευκρινίστηκε ότι η παραχώρηση της χρήσης και η χρονική διάρκεια αυτής θα αποδεικνύονται με ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο θα πρέπει να φέρει βεβαία χρονολογία ή με συμβολαιογραφική πράξη, η οποία, εφόσον η μίσθωση είναι πάνω από 9 χρόνια, πρέπει να έχει μεταγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 618 του Α.Κ. Π με το καταστατικό της εταιρίας που θα έχει δημοσιευθεί νόμιμα, από το οποίο θα πρέπει να προκύπτει διάρκεια ορισμένου χρόνου (όχι αόριστος) τουλάχιστον εννέα ετών.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι η διάρκεια των μισθώσεων μπορεί να είναι και μικρότερη εννέα ετών, ανανεούμενη όμως πριν από τη λήξη της είναι συνολικής διάρκειας, τουλάχιστο, εννέα ετών. Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι μπορεί μεν η διάρκεια των μισθώσεων να είναι μικρότερη από τα εννέα έτη, πλην όμως, θα πρέπει κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης να συντρέχει η προϋπόθεση αυτή που ορίζεται από το νόμο. Δηλαδή, αν μία αρχική μίσθωση συμφωνείται για χρονική διάρκεια 5 ετών, δεν παρέχεται στο μισθωτή δικαίωμα να ζητήσει επιστροφή του φόρου για τυχόν κατασκευές που πραγματοποίησε στο μισθωμένο ακίνητο κατά την πενταετία αυτή. Εάν, στη συνέχεια και πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, αυτή παραταθεί για άλλα πέντε χρόνια, τότε θα δικαιούται επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε τυχόν νέες κατασκευές που πραγματοποίησε κατά το χρόνο της νέας μίσθωσης, γιατί θα ληφθεί υπόψη αθροιστικά και η πρώτη πενταετία της αρχικής μίσθωσης.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν. 4045/1960 (ΦΕΚ 74 Α'), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με την παράγρ. 2 του άρθρου 16 του ν. 1828/1990 ορίζεται ότι, ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων, ασχέτως ποσού μισθώματος, η γεωργικών ακινήτων εφόσον το μίσθωμα είναι ανώτερο των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών κατά μήνα, προσκομίζονται από τον εκμισθωτή για θεώρηση μέσα σε τριάντα (30) μέρες από τη σύνταξή τους, στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του. Τα έγγραφα αυτά δύναται και ο μισθωτής να τα προσκομίζει για θεώρηση στον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας που είναι αρμόδιος για τη φορολογία του εκμισθωτή. Τα έγγραφα αυτά υποβάλλονται σε δύο (2) αντίγραφα, από τα οποία το ένα επιστρέφεται θεωρημένο σ' αυτόν που τα προσκόμισε και με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νομοθετήματος ορίζεται ότι όσοι δεν προσκομίζουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση η τα προσκομίζουν εκπρόθεσμα, καθώς και οι συμβολαιογράφοι που δεν εφαρμόζουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο αυτή, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 73 του ν.δ. 3323/1955.

4. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 ορίζεται ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών και τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται, μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία κατάρτισης και υπογραφής τους, από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

5. Ύστερα από τα παραπάνω, σε κάθε περίπτωση που γίνεται εκπρόθεσμη προσκόμιση στον Προϊστάμενο της ΔΟΥ σύμβασης μίσθωσης ακινήτου για θεώρηση, εφαρμόζονται οι προαναφερθείσες διατάξεις των παραγράφων 1 και 3, του άρθρου 3 του ν. 4045/1960, όπως ισχύουν, οι οποίες, ως ειδικές κατισχύουν των γενικών διατάξεων της παραγρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990.

6. Κατά συνέπεια, τα οικεία μισθωτήρια θα γίνονται δεκτά για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 1642/86, ως προς το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας. Εξυπακούεται βέβαια ότι θα πρέπει να ερευνάται σε κάθε περίπτωση εάν τα καταβαλλόμενα μισθώματα έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία του μισθωτή και έχουν δηλωθεί από τον εκμισθωτή, κατά τις σχετικές διατάξεις, ενώ για την εκπρόθεσμη προσκόμιση της σύμβασης μίσθωσης για θεώρηση και κάθε άλλη παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας, θα επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται στο νόμο.

7. Κάθε διαταγή μας με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει αφότου εκδόθηκε.».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΛ Α 1197280/ΕΞ2013/24-12-2013 της ΓΓΔΕ με θέμα «Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α.» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Σε συνέχεια σχετικών οδηγιών, που σας έχουν παρασχεθεί με προηγούμενες εγκυκλίους, αναφορικά με την άμεση προώθηση των εργασιών για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α, σας παρέχουμε οδηγίες για τους προσωρινούς ελέγχους Φ.Π.Α. που θα διενεργούνται στις περιπτώσεις για τις οποίες απαιτείται έλεγχος πριν την επιστροφή του φόρου (άρθ. 1 παρ. 3 ΠΟΛ. 1090/2012) [...]

1.Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

Ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων και στοιχείων του ελεγχόμενου, κρίνεται απαραίτητο να διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές ενέργειες, για τη φορολογική περίοδο για την οποία έχει εκδοθεί η εντολή ελέγχου: [...] **2.4 Κατασκευές επενδυτικών αγαθών.** Ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων [...].».

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. Δ14Α 1110687 ΕΞ 5.7.2013 απαντητικό έγγραφο της 14ης Δ/ΝΣΗΣ ΦΠΑ, ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α΄ με θέμα «Επιστροφή ΦΠΑ παγίου», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Ερευνητέο είναι αν υπάρχει, σύμφωνα με τα ανωτέρω, σύμβαση μίσθωσης ή άλλης εννόμου σχέσεως περί παραχώρησης της χρήσεως άνευ ανταλλάγματος, που θα μπορούσε να γίνει δεκτή, προκειμένου να επιστραφεί ο ΦΠΑ που αφορά αγαθό επένδυσης. Στην περίπτωση αυτή μπορεί να γίνεται δεκτή η εκπρόθεσμη προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών εγγράφων στη ΔΟΥ, όχι όμως και η εκπρόθεσμη σύνταξή τους.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1162/2018 με θέμα: «Υποβολή Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας – Κωδικοποιημένη» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας»

1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής υποχρεούται να δηλώνει τη λύση αυτής μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λύση της, διαφορετικά η συμφωνία της μίσθωσης θεωρείται ότι είναι σε ισχύ.

2. ...

3. Έγγραφες ή προφορικές συμφωνίες βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτου, που δεν συνάπτονται μέσω ψηφιακών πλατφόρμων, υποβάλλονται ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας.

4.α. Η «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» στις περιπτώσεις συνιδιοκτησίας υποβάλλεται από έναν εκ των συνιδιοκτητών. Μετά την οριστικοποίηση της υποβολής το αποδεικτικό υποβολής επέχει θέση δήλωσης και για τους λοιπούς συνιδιοκτήτες. Σε περίπτωση μη αποδοχής των στοιχείων της μίσθωσης από κάποιον εκ των συνιδιοκτητών, απαιτείται, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να επιλεγεί το ειδικό πεδίο μη αποδοχής και να αναγραφούν οι λόγοι μη αποδοχής.

...

Άρθρο 9

1. Για συμφωνίες μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, αρχικές ή τροποποιητικές, λόγω σιωπηρής παράτασης αυτών ή λόγω μεταβολής του όρου της συμφωνίας μίσθωσης που αφορά στο ποσό του μισθώματος, οι οποίες είναι σε ισχύ μέχρι και την 12η Ιουνίου 2020 και για τις οποίες δεν έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», η εν λόγω δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 2020 χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει και μισθώσεις οι οποίες έχουν συναφθεί πριν την 01.01.2014, για τις οποίες μέχρι σήμερα δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας». Σε αυτές τις περιπτώσεις δηλώνονται όλα τα πληροφοριακά στοιχεία της σύμβασης μίσθωσης όπως ισχύει κατά την 12η Ιουνίου 2020.».

Επειδή, σύμφωνα με το σκεπτικό των παρ. 4, 5 και 6 της ΣΤΕ 1108/2021 (Τμήμα Β') με θέμα: «Δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης σε μισθωμένο ακίνητο ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης» κρίθηκε ότι:

«...

4. Επειδή, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγουμένως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, Mahageben Kft και C-142/11, Peter David, σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03,

Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, Amrafrance και Sanofi, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, BP Σουπεργκαζ, σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, Kretztechnik, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Centralan Property Ltd, σκέψη 51, κ.ά.).

5. Επειδή, στον ν. 1642/1986 “Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας” (Α 125), όπως αυτός ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής “Άρθρο 23 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. 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 το οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκαν από αυτό [όπως το εδάφιο αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. 34 του άρθρου 1 του ν. 2093/1992 (Α 181) με ισχύ, κατά το άρθρο 48 αυτού, από 1-1-1993]. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποιήσει πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών [όπως το εδάφιο αυτό προστέθηκε με την παρ. 18 του άρθρου 2 του ως άνω ν. 2093/1992]. [...] 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...] Άρθρο 25 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου. 1 [όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 38 του άρθρου 1 του Ν. 2093/1992]. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί ασκηθεί εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει α) [...] Άρθρο 26 Διακανονισμός εκπτώσεων. 1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις προσωρινές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 31, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που έχει δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο, β) μετά την υποβολή των προσωρινών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών [...] 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. 3. [...] 4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτή, αλλά έχει, βάσει οποιαδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου,

στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παρ. 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 24 του Ν. 1882/1990 (ΦΕΚ Α43)] β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρομοίων, εφόσον εξυπηρετούν παραπάνω από μια χρήσεις. 5. [...] Άρθρο 27 Επιστροφή του φόρου. 1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται, εφόσον: α) καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα ή, β) [όπως η περίπτωση αυτή αντικαταστάθηκε με την παρ.23 του άρθρου 2 του ως άνω ν. 2093/1992] είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή, γ) [...], ή, δ) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26. 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. 2 [...].

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 *Normadia Finans A/S, BG Factoring A/S*, σκέψη 33, κατά την οποία “από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπτώσεων”), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ’ άρθρο 26 παρ. 4 του ν.1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- “η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας,

καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνόμενα με φόρο προστιθέμενης αξίας”].

7. ...

Σύμφωνα, όμως, με τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλομένης είναι μη νόμιμη. Τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών της τον αναλογούντα φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία μίσθωσε για την άσκηση της δραστηριότητάς της, αγροτεμάχιο με τα υπ' αυτού κτίσματα στον Δήμου και υπέβαλε ηλεκτρονικά, στις 15/1/2020, Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας με αριθ. δήλωσης και εκμισθωτές α) τον με ΑΦΜ, κατά ποσοστό 50%, β) την με ΑΦΜ, κατά ποσοστό 50%, είδος μίσθωσης: Επαγγελματική/εμπορική, συνολικό μηνιαίο μίσθωμα, ποσού 600,00€, ημ/νία υπογραφής: Δεν έχει υπογραφεί συμφωνητικό, κατηγορία ακινήτου: υπαίθριος χώρος, αριθμός ΑΤΑΚ:, επιφάνεια αγροτ/χίου: 4.350,59 τμ, περιγραφή ακινήτου: οικόπεδο, μέσα στο οποίο βρίσκονται όλα τα παρακάτω ακίνητα:

ΚΤΙΡΙΟ Α

Επιφάνεια κύριων & βοηθ. Χώρων: 258,74 τμ/31,59 τμ

Αριθμός παροχής ΔΕΗ:

Κατηγορία ακινήτου: κατοικία/διαμέρισμα

Αριθμός ΑΤΑΚ: - (δεν αναγράφεται)

ΚΤΙΡΙΟ Β

Επιφάνεια κύριων & βοηθ. Χώρων: 245,66 τμ/34,02 τμ

Αριθμός παροχής ΔΕΗ:

Κατηγορία ακινήτου: κατοικία/διαμέρισμα

Αριθμός ΑΤΑΚ: - (δεν αναγράφεται)

ΚΤΙΡΙΟ Γ

Επιφάνεια κύριων & βοηθ. Χώρων: 257,54 τμ/52,62 τμ

Αριθμός παροχής ΔΕΗ:

Κατηγορία ακινήτου: κατοικία/διαμέρισμα

Αριθμός ΑΤΑΚ: - (δεν αναγράφεται)

Αποδεχθήκατε το μισθωτήριο στις 23/09/2020.

Η περίοδος ισχύος της ανωτέρω δήλωσης ήταν 01/01/2020 - Αορίστου Χρόνου.

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία, την 17-3-2020, συνήψε με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ Ιδιωτικό Συμφωνητικό-Σύμβαση Εκτέλεσης Τεχνικού Έργου, που αφορούσε εργασίες κατασκευής - αποπεράτωσης οικοδομής

και διαμόρφωσης έξι ανεξάρτητων ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων - διαμερισμάτων, επί του ανωτέρω εκμισθωμένου οικοπέδου, καταχωρώντας στα τηρούμενα βιβλία της τα κάτωθι παραστατικά δαπανών:

Α/Α	Είδος	Αρ./Ημ/νία	Προμηθευτής/ΑΦΜ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	
1	ΤΠΥ	...../2020	.....	10.000,00	2.400,00	Προκαταβολή βάσει της από 17/03/2020 σύμβασης έργου
2	ΤΠΥ	...../2020	.....	90.000,00	21.600,00	Α' δόση βάσει της από 22/06/2020 σύμβασης εκτέλεσης τεχνικού έργου
3	ΤΠΥ	...../2020	.....	850,00	204,00	Εργασίες με σκοπό τη σύνδεση του εργοταξικού ύδατος
4	ΤΠΥ	...../2020	.....	1.350,00	324,00	Αγορά μονωτικού θλικού ADP
5	ΤΠΥ	...../2020	.....	434,00	104,16	Εξόφληση αγοράς υλικού στεγάνωσης δαπέδου
6	ΤΠΥ	...../2020	.....	896,68	215,20	Εξόφληση αγοράς στεγάνωσης δαπέδων, χώρων λουτρών-WC
7	ΤΠΥ	...../2020	.....	1.255,68	301,36	Εξόφληση δαπανών επισκευής οπλισμών και μεταλλικών στοιχείων
8	ΤΠΥ	...../2020	.....	300,00	72,00	Προμήθεια στεγανωτικής μαστίχης SIKA
9	ΤΠΥ	...../2020	.....	200,00	48,00	Δαπάνη υποδομής Φ/Β
10	ΤΠΥ	...../2020	.....	2.400,00	576,00	Δαπάνη κοστολόγησης επισκευής υφιστάμενων αλουμινίων/κάβος
11	ΤΠΥ	...../2020	.....	850,00	204,00	Δαπάνη υλικών στεγάνωσης αρμών & προμήθεια νέου κουφώματος WC/M3
12	ΤΠΥ	...../2020	.....	100.000,00	24.000,00	Β' Δόση βάσει του από 17/03/20 ιδιωτικού συμφωνητικού-σύμβασης εκτέλεσης τεχνικού έργου
ΣΥΝΟΛΟ				208.536,36	50.048,72	

τα οποία συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εισροές των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., εκπίπτοντας τον αναλογούντα επ' αυτών Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από 17-9-2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι: «... Από τον έλεγχο διαπιστώσαμε ότι κατά τον χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης (συνεπώς και επιστροφής) του ΦΠΑ δεν κατείχατε την κυριότητα ή την χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 26 ν.1642/86 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.1882/90 και των άρθρων 33 και 34 ν.2859/2000 και των ΠΟΛ 1203/1990, ΠΟΛ1006/1992, ΠΟΛ 1094/1992, γεγονός που καθιστά τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου ανακριβείς. Επομένως ο έλεγχος δεν σας αναγνωρίζει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 50.048,72€ για την φορολογική περίοδο 01/12/2020-31/12/2020.

Από τον έλεγχο (αυτοψία), που διενεργήσαμε στις εγκαταστάσεις της οντότητας στις 01-06-2021, διαπιστώσαμε την πραγματοποίηση των πράξεων και συγκεκριμένα την ανέγερση και κατασκευή έξι (6) ενοικιαζόμενων δωματίων-διαμερισμάτων με χωροταξική κατανομή

αυτών σε (3) τρία ισόγεια ανεξάρτητα διαμερίσματα και (3) τρία διόροφα ανεξάρτητα διαμερίσματα για τις οποίες υποβλήθηκε το αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. Από τον έλεγχο μέσω του συστήματος ELENXIS (έλεγχος αφμ/ΦΠΑ) του προμηθευτή/κατασκευαστή πρόκειται για επιχείρηση που έχει προβεί σε έναρξη εργασιών και δεν έχει κάνει διακοπή εργασιών.».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, την 9-6-2021, υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθ. τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, με την οποία τροποποίησε την με αριθ./2020 αρχική δήλωση, μόνο ως προς την περίοδο ισχύος της μίσθωσης, η οποία ορίστηκε από 01/01/2020 έως 20/08/2031, ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία της δήλωσης παρέμειναν αμετάβλητα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας επικαλείται το γεγονός ότι η ένδειξη «Δεν έχει υπογραφεί συμφωνητικό» στο πεδίο ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΓΡΑΦΗ της με αριθ./2020 αρχικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας συμπληρώθηκε εκ παραδρομής και δεν ήταν δυνατόν να διορθωθεί με την υποβολή της με αριθ./2021 τροποποιητικής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της επικαλείται το από 7/1/2020 Συμφωνητικό Επαγγελματικής Μίσθωσης, μεταξύ της ίδιας και των εκμισθωτών: α) με ΑΦΜ, κατά ποσοστό 50% και β) με ΑΦΜ, κατά ποσοστό 50%, δωδεκαετούς διάρκειας αρχόμενης από 01/01/2020, όπου το γνήσιο των υπογραφών επ' αυτού βεβαιώθηκε από τον Πρόεδρο του Δ.Κ., την 7-1-2020.

Επειδή, το γεγονός ότι η ανωτέρω μίσθωση δηλώθηκε εκπρόθεσμα την 9-6-2021, ενώ το συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης δωδεκαετούς διάρκειας (1/1/2020 - 20/8/2031) έχει συνταχθεί και θεωρηθεί το γνήσιο των υπογραφών επ' αυτού την 7-1-2020, δεν συνιστά λόγο να μην γίνει δεκτή η εν λόγω μίσθωση για σκοπούς Φ.Π.Α., σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, ότι εσφαλμένα η αρμόδια φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτή την από 9-6-2021 τροποποιητική δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η οποία υποβλήθηκε προκειμένου να διορθωθεί η περίοδος ισχύος της μίσθωσης, θεωρώντας ότι με την ανωτέρω δήλωση υφίσταται νέα μίσθωση ακινήτου, γίνεται δεκτός.

Επειδή, με την με αριθ. 1108/2021 Απόφαση του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποίησε δαπάνες ανέγερσης/προσθήκης/βελτίωσης επί υφιστάμενων κτιρίων, σε μισθωμένο ακίνητο (τρίτων), το οποίο χρησιμοποιεί αποκλειστικά για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, ενώ όσον αφορά το δικαίωμα επιστροφής του φόρου, βάσει της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν.1642/1986, νυν παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2859/2000, υφίσταται εφόσον πρόκειται για αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 26 του ν.1642/1986, νυν παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, η προσφεύγουσα εταιρεία υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου, σύμφωνα με την με αριθ. 1108/2021 Απόφαση του ΣτΕ (Τμ. Β') έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, συνολικού ποσού 50.048,72€, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ως άνω προπαρατεθείσες δαπάνες που εμπίπτουν στην έννοια

των επενδυτικών αγαθών, (άρθρο 33 παρ.4 του ν.2859/2000), από τον φόρο των εκροών της, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής της σχέσης.

Επειδή, κατά το χρόνο γένεσης του δικαιώματος έκπτωσης/επιστροφής, ήτοι το έτος 2020, (σύμφωνα με το από 7/1/2020 Συμφωνητικό Επαγγελματικής Μίσθωσης), η συνολική διάρκεια της μίσθωσης ορίστηκε στα δώδεκα (12) έτη, ήτοι για χρονικό διάστημα από 1/1/2020 έως 20/8/2031 και ως εκ τούτου πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2859/2000.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί δικαιώματος επιστροφής του φόρου εισροών, ποσού 50.048,72€, που αναλογεί στις δαπάνες επενδυτικών αγαθών, γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013 ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «1) Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,... 2) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «2) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. **Ελλιπής δήλωση** είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο

υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

✓ εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
✓ μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή

✓ **μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.**

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση,

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλিপών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε ανακριβώς πέντε (5) περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο

1/1 - 31/12/2015, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης και ως εκ τούτου μη νομίμως επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της αναφέρει ως λόγο τροποποίησης της με αριθ./2021 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, τα όσα εκτενώς αναφέρθηκαν ανωτέρω και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της γίνεται δεκτός.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά με την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 § 1 περ. α' και § 2 περ. α' του ν.4174/2013, ποσού 100,00€, λόγω χρησιμοποίησης στην δήλωση έναρξης εργασιών ως ΚΑΔ, των κωδικών 55100000 «ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΟΜΟΙΑ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΑ» και 55200000 «ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΑ ΔΙΑΚΟΠΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΑ ΚΑΤΑΛΥΜΑΤΑ», αντί του ορθού ΚΑΔ 45600000 ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑΣ ΧΩΡΟΥ Ή ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ (ΩΣ ΠΑΓΙΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ) ΠΟΥ ΠΡΟΟΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ, εφόσον η επαγγελματική εγκατάσταση ευρισκόταν σε ανέγερση-κατασκευή των διαμερισμάτων, όπως αυτές αναφέρονται στην από 17-9-2021 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί της οποίας εδράζεται εν μέρει η με αριθ./2021 προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 18-10-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος/ Φορ. περίοδος
1	17-9-2021	Φ.Π.Α.	1/3/2020 - 31/12/2020
2	17-9-2021	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013	1/3/2020 - 31/12/2020

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

1. ΦΠΑ (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/3/2020 – 31/12/2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Αξία φορολογητέων εκροών			
Αξία φορολογητέων εισροών	208.636,36	100,00	208.636,36
Λοιπές πράξεις λήπτη			
Φόρος εκροών			
Υπόλοιπο φόρου εισροών	50.072,72	24,00	50.072,72
Πιστωτικό Υπόλοιπο	50.072,72	24,00	50.072,72
Χρεωστικό Υπόλοιπο			
(Πλέον) Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ			
Σύνολο φόρου για καταβολή			
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση			
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	50.072,72	24,00	50.072,72

2. Κ.Φ.Δ. (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. Περιόδου 1/3/2020 – 31/12/2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 § 1 περ. α' και § 2 περ. α' του ν.4174/2013**Πρόστιμο συνολικού ποσού: 100,00€**

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

**Ακριβές Αντίγραφο
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.