



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 06/11/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1788**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-06-2018** με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ**» - **ΑΦΜ**, και διακριτικό τίτλο «.....**ΑΕΒΕ**», με κύρια δραστηριότητα την επεξεργασία και κατάψυξη νωπών φρούτων και λαχανικών και άλλων αγροτικών προϊόντων και διεύθυνση έδρας στητου Ν. Πέλλας, επί της οδού αριθ.- Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2016-31/05/2016, β) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2016-30/06/2016, γ) της με/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/07/2016, δ) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016-31/08/2016, ε) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-30/09/2016, στ) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/10/2016, ζ) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2016-30/11/2016, η) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016 και θ) της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 29-06-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./30-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2016-31/05/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 1.104,33 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α ύψους 552,17 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.656,50 €.

-Με την υπ' αριθμ...../30-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2016-30/06/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το προς έκπτωση, βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 1.799,44 €, σε 568,75 €.

-Με την υπ' αριθμ./30-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/07/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το προς έκπτωση, βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 1.896,77 €, σε 666,08 €.

-Με την υπ' αριθμ./30-05-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016-31/08/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το προς έκπτωση, βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 1.787,83 €, σε 557,14 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-30/09/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το προς έκπτωση, βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 1.756,93 €, σε 526,24 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/10/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το προς έκπτωση, βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 1.974,48 €, σε 743,79 €.

-Με την υπ' αριθμ./**1-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2016-30/11/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, μειώθηκε το προς έκπτωση, βάσει δήλωσης, πιστωτικό υπόλοιπο από το ποσό των 1.414,96 €, σε 184,27 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος φόρος ύψους 1.230,69 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α ύψους 615,35 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.846,04 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους 600,00 €, λόγω της υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 38 παρ 1α' του Ν. 2859/2000 με ανακριβές περιεχόμενο, για τους μήνες, 6^{ος}, 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος} και 11^{ος} του έτους 2016.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν λόγω της διενέργειας μερικού ελέγχου στο έτος 2016 από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ 2δ του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./27-09-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./14.07.2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, σχετικά με τις συναλλαγές που διενήργησε η προσφεύγουσα με την επιχείρηση «.....Ανώνυμη Εμπορική και Βιομηχανική Εταιρεία», με Διακριτικό Τίτλο «..... Α.Ε.Β.Ε.», ΑΦΜ-....., κατά την διαχειριστική περίοδο 01.01.2016-31.12.2016.

Στα πλαίσια του ελέγχου που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα έχει εκδώσει το υπ' αριθ./31.12.2016 Σειρά Α' Τιμολόγιο προς την επιχείρησηΑ.Ε.Β.Ε. καθαρής αξίας 17.500,00 € πλέον ΦΠΑ 4.200,00 €, συνολικής αξίας 21.700,00 €, το οποίο και καταχώρησε στο Γενικό ημερολόγιο μηνός Δεκεμβρίου του 2016. Επίσης ενημερώθηκαν με τις ορθές αξίες τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών 30-00-00-0000 (Πελάτες Εσωτερικού), 54-00-73-0024 (Φ.Π.Α. Πωλήσεων Υπηρεσιών 24%) και 73-00-00-0024 (Πωλήσεις Υπηρεσιών Χονδρικής 24%) και οι αξίες μεταφέρθηκαν στο Ισοζύγιο Γενικού Αναλυτικών Καθολικών.

Από τον έλεγχο της δήλωσης Περιουσιακής Κατάστασης της προσφεύγουσας για ακίνητα που είχε στην κατοχή της κατά 01/01/2016, προέκυψε ότι έχει στην κατοχή της το με αριθ. ταυτότητας αγροτεμάχιο έκτασης 52.890,00 τ. μ., το οποίο βρίσκεται στο Δ.Δ., επί του οποίου υφίστανται βιομηχανικά κτίρια συνολικής επιφάνειας 10.074,28 τ. μ.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα, έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το από 15.05.2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό αναπροσαρμογής ακινήτου το οποίο συνήψε με την επιχείρηση «.....Α.Ε.Β.Ε.», βάσει του οποίου προέκυψε ότι οι ως άνω συμβαλλόμενοι συναποδέχθηκαν τα ακόλουθα:

Οι δύο συμβαλλόμενες εταιρίες σύναψαν την από 23/03/2012 εμπορική μίσθωση με το υπ' αριθ./2012 Συμβόλαιο Μισθωτήριο Ακινήτου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,, με τους εκεί αναφερόμενους ειδικότερους όρους και συμφωνίες.

Βάσει της ως άνω εμπορικής μίσθωσης, η εκμισθώτρια (προσφεύγουσα), εκμίσθωσε στη μισθώτρια ένα κληροτεμάχιο συνολικής έκτασης 52.890,00 τ.μ., ή όσων αυτό είναι, που βρίσκεται στην Δ.Ε. του Δήμου, της κτηματικής περιφέρειας του Υποθηκοφυλακείου και Ειρηνοδικείου, με το επ' αυτού κτισμένο εργοστάσιο συνολικής επιφάνειας 13.252,00 τ.μ. ή όσων αυτό είναι, με όλα τα αναφερόμενα ή μη στο παραπάνω συμβόλαιο, επ' αυτού υπάρχοντα και ευρισκόμενα κτίρια, στεγασμένους ή μη χώρους, εμπεγμένα ή μη μηχανήματα, μηχανικές εγκαταστάσεις και εργαλεία, τα οποία παρακολουθούν το εκμισθούμενο μίσθιο ή είναι αναγκαία ή ευρίσκονται σε άμεση σχέση με την παραγωγική λειτουργία του εργοστασίου, όπως όλα τα παραπάνω αντικείμενα, που αποτελούν το μίσθιο, περιγράφονται και αναφέρονται στο παραπάνω μισθωτήριο συμβόλαιο και στο Παράρτημα 1 αυτού. Η δε μίσθωση ορίστηκε σε δώδεκα (12) έτη, αρχόμενη από 24-03-2012 και λήγουσα κατά την 24-03-2024. Το μίσθωμα ορίστηκε στο ποσό των 2.000,00 ευρώ μηνιαίως για τον πρώτο χρόνο της μίσθωσης αναπροσαρμοζόμενο κάθε έτος κατά ποσοστό 1,5%.

Περαιτέρω, με το από 15.05.2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό αναπροσαρμογής μίσθωσης ακινήτου, οι συμβαλλόμενες συμφώνησαν και αποδέχτηκαν, ότι με κοινή τους συμφωνία τροποποιείται ο όρος «ΜΙΣΘΩΜΑ-ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ» του υπ' αριθ./2012 Συμβολαίου Μισθωτηρίου Ακινήτου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης,και από την 1 Ιουνίου 2016 το συμφωνηθέν μίσθωμα θα ανέρχεται στο ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500,00) ευρώ.

Για το από 15.05.2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό η προσφεύγουσα υπέβαλε, μέσω taxisnet, την υπ' αριθ./27.05.2016 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας.

Περαιτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της για το φορολογικό έτος 2016 (έως και τον 5^ο μήνα του 2016) έσοδα ενοικίων συνολικής αξίας 10.152,28 € πλέον Φ.Π.Α. 23% ήτοι 2.335,02 €.

Επιπροσθέτως ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, ως υποκείμενη στον φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3§1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ), όφειλε να έχει επιρρίψει τον ΦΠΑ που αναλογεί στην παρεχόμενη από αυτήν υπηρεσία στην αντισυμβαλλόμενη (μίσθωση βιομηχανοστασίου), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2 §1, 8§2, 19§1 και 21§1,2 του ν. 2859/2000 και να τον αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/05/2016.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές του μηνός Μαΐου ως προς τα μη δηλωθέντα έσοδα από ενοίκια καθώς και το προκύψαν πιστωτικό

υπόλοιπο της προσφεύγουσας, για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-06-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Εντελώς αυθαίρετα και κατά εσφαλμένη ερμηνεία του Νόμου αλλά και κατά εσφαλμένη αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, για δήθεν μη καταχώρηση εσόδου (ενοίκιο), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016. Η μεταφορά της έδρας της εν λόγω επιχείρησης τελούσε υπό την έγκριση του τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας. Μόλις κατά τα τέλη Μαΐου του 2016 δόθηκε η άδεια εγκατάστασης και μεταφέρθηκε η προσφεύγουσα στην νέα της έδρα επί της οδούστη Με την εν λόγω εταιρία από το 2012 και μετά είχε η προσφεύγουσα ένα μεγάλο δικαστικό αγώνα. Η ως άνω εταιρεία, κινήθηκε εναντίον της τόσο με την διαδικασία των ασφαλιστικών μέτρων, ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εξεδόθη η υπ' αρ./2012 απόφαση του ως άνω Δικαστηρίου, όσο και με τακτική αγωγή αλλά και με την κοινοποίηση πλήθους εξωδίκων, (από 17/03/2014, 17/07/2014, 22/09/2014, 24/11/2014), καλώντας την να τους παραδώσει το μίσθιο. Επομένως, ουδέποτε ενεργοποιήθηκε η ως άνω μίσθωση, η οποία αποτελεί απλή κατάσταση επί χάρτου, κανένα ποσό δεν εισέπραξε η προσφεύγουσα ως μίσθωμα και δεν δύνανται να λογίζονται μισθώματα για μη πραγματοποιηθείσες και μη παρασχεθείσες υπηρεσίες και συνεπώς δεν υπάρχει φορολογική πράξη, υποκείμενη σε Φ.Π.Α., βάσει του άρθρου 2 § 1 του Ν. 2859/2000. Μετά από δικαστικό αγώνα και αφού η φορολογική αρχή ενέκρινε τη μεταφορά έδρας της προσφεύγουσας προέβη με την εταιρεία «.....Α.Ε.Β.Ε», σε συμφωνία επίλυσης λοιπών εμπορικών διαφορών και ενεργοποιήθηκε η ως άνω μίσθωση, μετά από την από 15.05.2016 τροποποίηση της. Η ενεργοποίηση του μίσθιου εξαρτιόταν αποκλειστικά και μόνο από την έγκριση μεταφοράς της έδρας. Η προϋπόθεση αυτή δεν ήταν τυπική, αλλά ουσιαστική. Βάσει των ανωτέρω, επομένως, συνάγεται σαφώς, ότι η ως άνω μίσθωση ήταν «εν τοις πράγμασι» ανενεργή και ως μη υφισταμένη δεν παρήγαγε δικαιώματα και φορολογικές υποχρεώσεις. Περαιτέρω, κατά την ερμηνεία του Νόμου, δεδουλευμένα ενοίκια, είναι τα πληρωτέα ενοίκια. Και πληρωτέο είναι ένα μίσθωμα, όταν η μίσθωση είναι έγκυρη και ισχυρή και όταν το μίσθωμα είναι οφειλόμενο και μη αποδοθέν
- 2) Εντελώς αυθαίρετα και κατά εσφαλμένη ερμηνεία του Νόμου αλλά και κατά εσφαλμένη αξιολόγηση των πραγματικών περιστατικών, η φορολογική αρχή, επέβαλε στην

προσφεύγουσα πρόστιμο 600,00 €, για δήθεν μη καταχώρηση εσόδου (ενοίκιο), για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

- 3) Οι προσβαλλόμενες πράξεις, εξεδόθησαν καθ' υπέρβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης. Άπαντα τα ένδικα πρόστιμα, επιβλήθηκαν κατά παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, όπως αυτή κατοχυρώνεται με τη παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος, καθόσον είναι δυσανάλογα με τον επιδιωκόμενο οικονομικό σκοπό, όσο και με τη βλάβη που θα προκαλέσει, δεδομένης της τρέχουσας οικονομικής κατάστασης της χώρας. Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Συντάγματος, τα κρατικά όργανα οφείλουν να τηρούν την αρχή της αναλογικότητας σε όλες τις εκφάνσεις της δραστηριότητας. Στην προκειμένη περίπτωση, της επιβλήθηκαν διοικητικά πρόστιμα δίχως καμία δική της υπαιτιότητα. Εν όψει όμως της μη ύπαρξης παράβασης και εν όψει της ανυπαρξίας υπαιτιότητας της για την φερόμενη παράβαση της, πρέπει βάσει της ανωτέρω αρχής αλλά και της αρχής της χρηστής διοίκησης, τα επιβλητέα μέτρα να εξαφανιστούν, άλλως να μεταρρυθμιστούν και περιοριστούν στο ελάχιστο δυνατό μέτρο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης ερμηνείας του Νόμου αλλά και εσφαλμένης αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών και περί της μη ενεργοποίησης της μίσθωσης ακινήτου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « 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».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. ... 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ). ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή περαιτέρω, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «**Λογιστικό σύστημα (accounting system):** Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,..., θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ... ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία».

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 με θέμα (Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

στην παρ. 8.1 ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα..... Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

στην παρ.11.2.3 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου».

Στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα».

Στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

στο άρθρο 8 παρ 1 ότι, «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.»

Στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη,, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) ... δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, ...ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ)....».

Στο δε άρθρο 19 παρ 1 ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.[4110/2013](#) τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παρ. 2 και της παρ 5 του άρθρου 8 του κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων, και η περίπτωση δ' της παρ 2 περί εκμίσθωσης βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων αναριθμήθηκε σε δι' ως ακολούθως:

«2.Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α)β)γ)

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκ μισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή...».

Επειδή, η Οδηγία 2006/112/ΕΚ αποτελεί τμήμα του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο, βάσει του άρθρου 28 του Συντάγματος η χώρα μας καλείται να εφαρμόζει, εντάσσοντας τις διατάξεις του στο εθνικό δίκαιο. Αυτός είναι και ο λόγος που η ερμηνευτική εγκύκλιος ΠΟΛ. 1003/2014 που παρέχει οδηγίες μεταξύ άλλων και για τα θέματα της Τιμολόγησης σε αρκετές περιπτώσεις αναφέρεται στην εν λόγω Οδηγία. Βάση της ως άνω Οδηγίας ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 2, ότι: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

Στο άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,».

Στο άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, ότι: «ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών» .

Στο άρθρο 25, ότι: «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.».

Στο άρθρο 62 ότι: «Νοούνται ως: 1) «γενεσιουργός αιτία του φόρου», το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος, 2) «απαιτητό του φόρου», το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί».

Στο άρθρο 63 ότι: «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».

Στο άρθρο 64 ότι: «1. Οι παραδόσεις αγαθών, β), καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων, στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές.2.... Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, πλην εκείνων που αναφέρονται στο πρώτο και το δεύτερο εδάφιο, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται συνεχώς επί μια χρονική περίοδο θεωρείται ότι ολοκληρώνονται ανά διαστήματα τουλάχιστον ετήσιας διάρκειας».

Στο άρθρο 66 ότι: «Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός: **α)** το αργότερο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου, **β)** το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος, **γ)** σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου, εντός προκαθορισμένης προθεσμίας όχι αργότερα από τη λήξη της προθεσμίας για την έκδοση των τιμολογίων που επιβάλλουν τα κράτη μέλη σύμφωνα με το άρθρο 222 παράγραφος 2 ή, σε περίπτωση που δεν έχει επιβληθεί σχετική προθεσμία από το κράτος μέλος, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.

Στο άρθρο 137 ότι: «1. Τα κράτη μέλη μπορούν να χορηγούν στους υποκείμενους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολόγησης για τις ακόλουθες πράξεις: α)..... δ) τις πάσης φύσεως μισθώσεις ακινήτων».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. **1014740/10216/B0012/17.7.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Έννοια βιομηχανοστασίου), διευκρινίστηκε ότι: «Ως **βιομηχανοστάσια** θεωρούνται τα οικοδομήματα που έχουν ειδικά ανεγερθεί για τη λειτουργία βιομηχανίας, στα οποία έχουν μόνιμα προσαρμοστεί μηχανικές εγκαταστάσεις, καθώς και τα οικοδομήματα επεξεργασίας και συντήρησης καπνών σε φύλλα ή άλλων εξαγωγίμων γεωργικών προϊόντων. 2. Όπως έχει κριθεί από τη νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων, το βιομηχανοστάσιο είναι κτηριακό συγκρότημα με μόνιμα προσαρμοσμένες σημαντικές εγκαταστάσεις για τη λειτουργία βιομηχανίας (ΣτΕ 405/1987, ΔΕφΑθ. 417/1993). 3. Με το αριθμ. πρωτ. 1094551 /11344/B0012/02.12.2004 έγγραφό μας διευκρινίστηκε, ότι για το χαρακτηρισμό ενός οικοδομήματος ως βιομηχανοστασίου απαιτείται κτηριακό συγκρότημα με μόνιμα προσαρμοσμένες σημαντικές εγκαταστάσεις για τη λειτουργία βιομηχανίας, οι οποίες έτσι αποτελούν συστατικά αυτού μη δυνάμενα να αποτελέσουν ξεχωριστά αντικείμενο κυριότητας...».

Επειδή με την απόφαση ΠΟΛ 1180/2013 με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 4110/23.1.2013 (ΦΕΚ 17Α), σχετικά με τη χορήγηση δυνατότητας επιλογής φορολόγησης των επαγγελματικών μισθώσεων και παροχή οδηγιών για την εφαρμογή τους), διευκρινίστηκε ότι: «2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του Κώδικα ΦΠΑ. Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων».

Επειδή η εμπορική μίσθωση στην Ελλάδα η οποία διέπεται τόσο από τις διατάξεις του π.δ. 34/1995, όσο και από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, αποτελεί μία ιδιαίτερη κατηγορία μίσθωσης, καθώς με τις πρόσφατες μεταρρυθμίσεις κυρίως με το Ν. 4242/2014, από τη μία πλευρά επιδιώκει την αρμονική λειτουργία της επαγγελματικής δραστηριότητας σε συγκεκριμένους χώρους, και από

την άλλη, στοχεύει στην προαγωγή του ευρύτερου δημοσίου συμφέροντος, μέσω της διατήρησης της απασχόλησης και της ανάπτυξης της εθνικής οικονομίας.

Επειδή ως εμπορική μίσθωση, «*νοείται η μίσθωση πράγματος και δη ακινήτου, η οποία συνάπτεται προκειμένου να ασκηθεί σε αυτό δραστηριότητα, προστατευόμενη από το ν. 813/1978, όπως αυτός έχει κωδικοποιηθεί με το π.δ. 34/1995*». (Φίλιος Π., Μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη, 2006, Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, σελ. 19, Αρχανιωτάκης Γ., Η επαγγελματική μίσθωση, Τόμος Ι, 2002, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, σελ. 1). Σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 1 παρ 1 του π.δ. 34/1995, στις διατάξεις του π.δ. «... *υπάγονται οι μισθώσεις ακινήτων...*». Δηλαδή αντικείμενο της εμπορικής μίσθωσης είναι το ακίνητο πράγμα, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 948 εδ. α' ΑΚ, ως «*το έδαφος και τα συστατικά του μέρη*» (Αρχανιωτάκης Γ., Η επαγγελματική μίσθωση, Τόμος Ι, 2002, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, σελ. 1). Επίσης εκτός από τον όρο «εμπορική μίσθωση», για τις μισθώσεις του π.δ. 34/1995 χρησιμοποιούνται και οι όροι «επαγγελματική μίσθωση» ή «μίσθωση επαγγελματικής στέγης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 44 του π.δ. 34/1995, οι εμπορικές μισθώσεις διέπονται, εκτός από τις διατάξεις του π.δ. 34/1995, και από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, εκτός αν οι τελευταίες δεν συμβαδίζουν με τα οριζόμενα στο π.δ. «*Γίνεται σαφές, λοιπόν, πως παρά το γεγονός ότι η εμπορική μίσθωση συνιστά αυτοτελή συμβατικό τύπο, δεν παύει να είναι ένα είδος μίσθωσης κατά την έννοια του ΑΚ, ήτοι μία σύμβαση ενοχική και υποσχετική, με αντικείμενο την παραχώρηση χρήσης ακινήτου πράγματος. Επομένως, είναι αναγκαία η εφαρμογή και στην εμπορική μίσθωση των κανόνων του ΑΚ που διέπουν την «κοινή» μίσθωση πράγματος. Οι διατάξεις του ΑΚ οι οποίες βρίσκουν εφαρμογή και στην εμπορική μίσθωση είναι εκείνες των άρθρων 574 επομ. ΑΚ, με εξαίρεση των άρθρων 588, 612§2 και 612Α, που αφορούν μισθώσεις κατοικίας, και του άρθρου 613, το οποίο δεν σχετίζεται με την ιδιότητα του μισθωτή ως εμπόρου ή επαγγελματία. Επίσης, λόγω του χαρακτήρα της εμπορικής μίσθωσης ως ενοχικής αμφοτεροβαρούς σύμβασης, βρίσκουν εφαρμογή και όλες οι διατάξεις του ΑΚ, που διέπουν την κατάρτιση, την ακυρότητα και την ακυρωσία των συμβάσεων εν γένει, όπως τα άρθρα 174, 178-179, 180, 192 ΑΚ, κ.ά.* (Αρχανιωτάκης Γ., Η επαγγελματική μίσθωση, Τόμος Ι, 2002, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, σελ.16-17). Η προστατευόμενη από το π.δ. 34/1995 σύμβαση εμπορικής μίσθωσης, «*αποτελεί επώνυμο τύπο σύμβασης, με τον οποίο συμφωνείται η έναντι οικονομικού ανταλλάγματος παραχώρηση της χρήσης ακινήτου για άσκηση δραστηριότητας προστατευόμενης από το π.δ.*» (Αρχανιωτάκης Γ., Η επαγγελματική μίσθωση, Τόμος Ι, 2002, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα Θεσσαλονίκη, σελ. 43). Η σύμβαση αυτή, παρουσιάζει τα γενικά γνωρίσματα της μίσθωσης πράγματος του αρθρ. 574 ΑΚ, και χαρακτηρίζεται ως σύμβαση «ενοχική, υποσχετική» (ΑΠ 32/2001), «αμφοτεροβαρής και διαρκής»

(Κορνηλάκης Π., Ειδικό Ενοχικό Δίκαιο, 2ος τόμος, 2005, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα Θεσσαλονίκη, σελ. 3-4).

Επειδή, οι συμβαλλόμενοι έχουν τη δυνατότητα να περιλάβουν ρητή μνεία στο μισθωτήριο για το χρόνο έναρξης της μίσθωσης και έναρξης καταβολής του μισθώματος, καθώς και για το χρόνο παράδοσης του μισθίου, διότι ενδέχεται η έναρξη της χρήσης του μισθίου να γίνει σε μεταγενέστερο χρόνο της σύναψης της σύμβασης. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι υπάρχει κάποια δυσκολία στον ακριβή προσδιορισμό του χρόνου έναρξης της μίσθωσης, καθώς εκ των πραγμάτων ανακύπτει μία διάκριση ανάμεσα στην τυπική έναρξη της μίσθωσης, που συνίσταται στο χρόνο κατάρτισης αυτής, και στην ουσιαστική έναρξη της μίσθωσης, που συνίσταται στο χρόνο που ο μισθωτής αρχίζει να κάνει χρήση του μισθίου. (Παπαδάκης Χ., Αγωγές απόδοσης μισθίου, Τόμος 1ος, 3η έκδοση, 2006, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 65-66).

Επειδή, «κατά τη διάταξη του άρθρου 574 Α.Κ. με τη σύμβαση της μίσθωσης πράγματος ο εκμισθωτής έχει υποχρέωση να παραχωρήσει στο μισθωτή τη χρήση του πράγματος για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση και ο μισθωτής να καταβάλει το συμφωνημένο μίσθωμα. Εξάλλου, κατά τη διάταξη του άρθρου 584 Α.Κ. ο μισθωτής με την επιφύλαξη των διατάξεων που ισχύουν για τα πραγματικά και νομικά ελαττώματα ή για την έλλειψη ιδιοτήτων, έχει δικαίωμα κατά τα λοιπά, αν δεν του παραδόθηκε ή του παρεμποδίστηκε η χρήση του μισθίου, να απαιτήσει, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, την εκτέλεση της σύμβασης ή αποζημίωση. Γενικές διατάξεις στις οποίες γίνεται η αμέσως πιο πάνω παραπομπή είναι αυτές που αφορούν κάθε ενοχή (άρθρ. 335 επ. Α.κ.), αλλά και εκείνες που αφορούν κάθε αμφοτεροβαρή σύμβαση (άρθρ. 374 επ. Α.Κ.), ενώ ειδικές έναντι αυτών είναι όσες ρυθμίζουν αποκλειστικά τη μίσθωση πράγματος (Α.Π. 465/94 Ελλ.Δνη 35, 1339). Μεταξύ των διατάξεων αυτών είναι και τα άρθρα 380-382 Α.Κ. που ρυθμίζουν την αδυναμία παροχής, στην περίπτωση δε υπαίτιας αδυναμίας παροχής (άρθρ. 382 Α.Κ.) ισχύει η ειδικότερη διάταξη του άρθρου 585 Α.Κ. και αντί υπαναχώρησης στη μίσθωση πράγματος δίνεται η καταγγελία». (ΑΠ 32/2001).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται την υπ' αρ./2012 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης την οποία και δεν προσκομίζει, καθώς και την κοινοποίηση των από 17/03/2014, 17/07/2014, 22/09/2014 και 24/11/2014 εξωδίκων, χωρίς περαιτέρω να αναφέρεται η τυχόν καταβολή αποζημίωσης ή περαιτέρω ενέργειες της μισθώτριας, γεγονός από το οποίο τεκμαίρεται η παράδοση του μισθίου στη μισθώτρια.

Επειδή το ως άνω μίσθιο, βάσει του υπ' αριθ./2012 Μισθωτηρίου Συμβολαίου Ακινήτου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης, συμφωνήθηκε να χρησιμοποιηθεί από τη μισθώτρια για την εγκατάσταση και λειτουργία επιχείρησης επεξεργασίας και συσκευασίας φρούτων και

λαχανικών, καθώς και της εμπορίας αυτών και άλλων συναφών δραστηριοτήτων, συνεπώς σχετίζεται άμεσα με τις δραστηριότητες της μισθώτριας, και με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας είναι αδύνατη η μη παράδοση της χρήσης του μισθίου στη μισθώτρια άμεσα.

Επειδή δεν επεδείχθη στον έλεγχο έγγραφη συμφωνία που να ακυρώνει να μεταβάλει ή να τροποποιεί το εν λόγω μισθωτήριο μεταξύ των δυο αντισυμβαλλομένων εταιρειών.

Επειδή στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε έλεγχος και για τις φορολογικές περιόδους 01/12/2012-31/12/2012 και 01/01/2013-31/12/2013 και καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος της μη δήλωσης εσόδων από μισθώματα στις ως άνω περιόδους.

Επειδή από την από 21/08/2014 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας που αφορά στην προσφεύγουσα προκύπτει ότι βάσει του υπ' αριθ./18.02.2014 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης μεταξύ των δυο εταιρειών (εκμισθώτριας και μισθώτριας) έχει συναφθεί και το υπ' αριθ./2013 ιδιωτικό συμφωνητικό, σύμφωνα με το οποίο οι όποιες λειτουργικές ή μη δαπάνες που αφορούν στην προσφεύγουσα κοστολογούνται από τη μισθώτρια εταιρία «.....Α.Ε.Β.Ε.», υπό μορφή παροχής υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα εκμισθώτρια, λόγω του ότι οι ως άνω λειτουργικές δαπάνες καταλογίζονται στην μισθώτρια. (Ενδεικτικά αναφέρεται από τον έλεγχο ότι οι λογαριασμοί του ηλεκτρικού ρεύματος παραγωγής του μίσθιου εκδίδονται στο όνομα της μισθώτριας επιχείρησης «.....Α.Ε.Β.Ε.»).

Επειδή η ανωτέρω μίσθωση συμφωνήθηκε δωδεκαετής (έναρξη κατά την 24/03/2012 και λήξη στις 24/03/2024), η δε μισθώτρια μετέγραψε το συμβόλαιο μίσθωσης στα βιβλία μεταγραφών του Υποθηκοφυλακείου (τόμοςμε α/α) με ημερομηνία μεταγραφής την 26/03/2012.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό ότι η εγκυρότητα του αριθ./2012 μισθωτηρίου συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκηςτελεί υπό την έγκριση του τμήματος μητρώου της φορολογικής αρχής, αυτός προβάλλεται καταχρηστικώς, καθόσον, αυτό δεν προβλέπεται από καμία διάταξη νόμου, το εν λόγω δε μισθωτήριο παραμένει ισχυρό και παράγει όλα τα έννομα αποτελέσματα δεσμεύοντας τις δύο αντισυμβαλλόμενες πλευρές με τις αναγραφόμενες σε αυτό συμβατικές τους υποχρεώσεις, δεδομένου ότι δεν δύναται να εγερθεί από κανένα στοιχείο θέμα ακυρότητας αυτού. Συνεπώς ορθά επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας και ο αντίστοιχος φόρος των εκροών από τον έλεγχο, καθόσον δεν συμπεριλήφθηκε το αντίστοιχο έσοδο από παροχή υπηρεσιών (μίσθωση βιομηχανοστασίων), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ 2δι του άρθρου 8 του ν. 2859/2000, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/05/2016, τουλάχιστον στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση του μηνός Μαΐου 2016 από την προσφεύγουσα.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης ερμηνείας του νόμου αλλά και εσφαλμένης αξιολόγησης των πραγματικών περιστατικών και περί της μη ενεργοποίησης της μίσθωσης ακινήτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιβολής του προστίμου

Επειδή με την υπ' αριθ./30-05-2018 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο λόγω της υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ με ανακριβές περιεχόμενο, για τους μήνες, 6^{ος}, 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος} και 11^{ος} του έτους 2016 και με βάση την πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε δεν προκύπτει φόρος για καταβολή.

Επειδή στο άρθρο 73 Έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως το αρχικό [άρθρο 67 του Ν.4174/2013](#) αναριθμήθηκε σε άρθρο 73 με το [άρθρο 8 του Ν.4337/2015](#) (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015), ορίζεται ότι: «Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις».

Επειδή για φορολογικές περιόδους από 01/01/2014 και μετά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), ήτοι τα πρόστιμα του άρθρου 54 και 58^Α ως προς το ΦΠΑ. Συνεπώς το πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 που επιβλήθηκε εκ παραδρομής στην προσφεύγουσα δε τυγχάνει εφαρμογής εν προκειμένω, καθόσον δεν ισχύει η εν λόγω διάταξη που επικαλείται ο έλεγχος για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, ήτοι 01/01/2016-31/12/2016.

Επειδή περαιτέρω και όλως επικουρικώς, στις παρ 1 περ α' και 2 περ α' του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 ορίζεται 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 στην παρ 2 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1252/2015 της ΓΓΔΕ ορίζεται ότι:

«10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

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».

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν 4174/2013, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ μηδενικών ή πιστωτικών, ή την υποβολή ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με 100 ευρώ, για κάθε δήλωση (κάθε φορολογική περίοδο).

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση ως προς το ΦΠΑ, βάσει της [παρ. 2 του άρθρου 58Α](#) του Ν. 4174/2013 χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η **γενεσιουργός αιτία για τη μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου για τους μήνες 6^ο 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 11^ο του έτους 2016** έχει την ίδια προέλευση, ήτοι προέκυψε από τον φόρο των μη δηλωθέντων εσόδων από μισθώματα βιομηχανοστασίου, ο οποίος καταλογίστηκε από τον έλεγχο στον 5^ο μήνα του έτους 2016.

Επειδή κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιήθηκε το προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων των μηνών 6^{ος} 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, 10^{ος} και 11^{ος} του έτους 2016 και έγινε άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη φορολογική

περίοδο και το επίμαχο πρόστιμο επιβλήθηκε εν συνεχεία λόγω της μεταφοράς του μεταβαλλόμενου αυτού πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή η προκύπτουσα διαφορά του ποσού των 1.230,69 €, παραμένει η ίδια για τους μήνες 6^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο και 11^ο του έτους 2016, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης αναγνωρίζεται η επιβολή προστίμου για την υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ με ανακριβές περιεχόμενο για την οποία δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, μόνο για την πρώτη φορολογική περίοδο που προέκυψε, ήτοι τον 6^ο μήνα του 2016.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς το επιβληθέν πρόστιμο γίνεται εν μέρει αποδεκτός.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση του φόρου προστιθέμενης αξίας με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 του Κώδικα ΦΠΑ αποτελεί μεταφορά στη χώρα μας της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, όπου στο άρθρο 1 παρ 2 της ως άνω οδηγίας ορίζεται ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των

συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζει ότι: «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣΤΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, νομολογιακά (ΟλΣΤΕ 532/2015) έχει κριθεί ότι: «Από τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 αυτού, που καθορίζει τα στοιχεία που μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο φορολογικής επιβαρύνσεως (εισόδημα, περιουσία, δαπάνες ή συναλλαγές), ο νομοθέτης είναι κατ' αρχήν ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές των οικονομικών επιβαρύνσεων για τη δημιουργία δημοσίων εσόδων προς κάλυψη των δαπανών του Κράτους, που δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με

διάφορους τρόπους, περιορίζεται, όμως, από ορισμένες γενικές αρχές, με τις οποίες επιδιώκεται από τον συνταγματικό νομοθέτη η πραγμάτωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης και του κράτους δικαίου γενικότερα. Οι αρχές αυτές είναι συγκεκριμένα η καθολικότητα της επιβαρύνσεως και η ισότητα αυτής έναντι των βαρυνομένων, εξειδικευόμενη με τον, κατ' αρχήν, βάσει ορισμένης φοροδοτικής ικανότητας, καθορισμό του φορολογικού βάρους, το οποίο, πάντως, επιβάλλεται επί συγκεκριμένης και εξ αντικειμένου οριζόμενης φορολογητέας ύλης, που μπορεί, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, να είναι το εισόδημα, η περιουσία, οι δαπάνες ή οι συναλλαγές. Κατά την έννοια δε των ίδιων ως άνω συνταγματικών διατάξεων, ο φόρος δεν αποκλείεται να βαρύνει ορισμένο μόνο κύκλο προσώπων ή πραγμάτων, εφόσον πλήττει ορισμένη φορολογητέα ύλη, η οποία, κατ' αυτό τον τρόπο, επιτρέπει την επιβάρυνση του συγκεκριμένου αυτού κύκλου φορολογουμένων βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων που τελούν σε συνάφεια με το ρυθμιζόμενο θέμα (βλ. ΣτΕ 2527-2531/2013, 3342-3349/2013 Ολ., 1972/2012 Ολ., 2469-2471/2008 Ολ., 2113/1963 Ολ.)».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του_φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των

φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, εν προκειμένω ο φόρος εκροών καταλογίστηκε σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις της περίπτωσης δι της παρ 2 του άρθρου 8 περί εκμίσθωσης βιομηχανοστασίων του Ν.2859/2000, οπότε δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και του δικαίου και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **29/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ**» - **ΑΦΜ**και συγκεκριμένα:

Α. την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1)** Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2016-31/05/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 2)** Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/06/2016-30/06/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 3)** Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2016-31/07/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 4)** Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016-31/08/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 5)** Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/09/2016-30/09/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

- 6) Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/10/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
- 7) Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2016-30/11/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας
- 8) Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Β. τη μερική αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση της την κάτωθι πράξης:

- 9) Της με αριθμό/30-05-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/05/2016 – 31/05/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	0,00
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας για καταλογισμό με την παρούσα απόφαση	1.104,33
Πρόστιμο του άρθρου 58Α με την παρούσα απόφαση	552,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.656,50 €

Φορολογική Περίοδος 01/06/2016 – 30/06/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	568,75
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	568,75 €

Φορολογική Περίοδος 01/07/2016 – 31/07/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	666,08
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	666,08 €

Φορολογική Περίοδος 01/08/2016 – 31/08/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	557,14
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	557,14 €

Φορολογική Περίοδος 01/09/2016 – 30/09/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	526,24
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	526,24 €

Φορολογική Περίοδος 01/10/2016 – 31/10/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	743,79
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	743,79 €

Φορολογική Περίοδος 01/11/2016 – 30/11/2016	
Πιστωτικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	184,27
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση με την παρούσα απόφαση	184,27 €

Φορολογική Περίοδος 01/12/2016 – 31/12/2016	
Χρεωστικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	1.230,69
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας για καταλογισμό με την παρούσα απόφαση	1.230,69
Πρόστιμο του άρθρου 58Α με την παρούσα απόφαση	615,35
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.846,04 €

Β. ΠΡΟΣΤΙΜΟ (ΚΦΔ) ΦΠΑ

Πρόστιμο ΦΠΑ άρθρου 54 ν. 4174	Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	100,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.