



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ.: 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX: 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 17.01.2019

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 268

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 19.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με αντικείμενο δραστηριότητας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην, νομίμως εκπροσωπούμενης από τη Διευθύνουσα Σύμβουλο κα., κάτοικο, κατά: **1) της υπ' αριθμ. /**04.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., φορολογικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, **2)** της υπ' αριθμ. /**04.07.2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.ΠΑ., φορολογικής περιόδου 01.01 – 31.12.2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, **3)** της υπ' αριθ. /**04.07.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, **4)** της υπ' αριθ. /**04.07.2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.09.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία', Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ./04.07..2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, το προς επιστροφή ποσό φπα περιορίστηκε από 265.556,23 € σε 138.685,66 €.

2) Με την υπ' αριθ./04.07..2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2014, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, το προς επιστροφή ποσό φπα περιορίστηκε από 295.227,36 € σε 127.634,54 €.

3) Με την υπ' αριθ./04.07.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 4 ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01–31.12.2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 200,00 €, επειδή, α) δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 36 § 5δ του ν. 2859/2000 ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 §§ 1, 2, 12 του ν. 2859/2000, β) υπέβαλε την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 εκκαθαριστική δήλωση φπα με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού φπα που εκδόθηκε δεν προέκυψε διαφορά φόρου για καταβολή.

4) Με την υπ' αριθ./04.07.2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 01.01–31.12.2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 €, επειδή, υπέβαλε ανακριβή περιοδική δήλωση φπα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, που επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 § 1 περ. α', § 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ.

Με τις υπ' αριθ./10.10.2017 και/15.02.2018 εντολές μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος στη προσφεύγουσα για τις διαχειριστικές χρήσεις 01.01-31.12.2013 και 01.01-31.12.2014, συνεπεία των με αρ. πρωτ./24.05.2017 και/08.01.2018 αιτήσεων επιστροφής φπα προς τη Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα με τις ως άνω αιτήσεις προς τη Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, ζήτησε την επιστροφή ΦΠΑ ποσού 265.556,23 € και 295.227,36 €, για τη διαχειριστική χρήση 01.01.-31.12.2013 και τη φορολογική περίοδο 01.12-31.12.2014 αντίστοιχα, λόγω κατασκευής επενδυτικών αγαθών.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, κατόπιν ελέγχου, περιόρισε το ποσό του προς επιστροφή ΦΠΑ, το οποίο αιτείτο η προσφεύγουσα, από 265.556,23 € σε 138.685,66 € για τη διαχειριστική χρήση 01.01.-31.12.2013 και από 295.227,36 € σε 127.634,54 € για τη φορολογική περίοδο 01.12.-31.12.2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

1. να γίνει δεκτή στο σύνολό της η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή,

2. να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αρ./04.07.2018 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φπα φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, με την οποία περιορίζεται το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς επιστροφή κατά το ποσό των 126.870,57 €.

3. να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αρ./04.07.2018 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φπα φορολογικής περιόδου 01.12-31.12.2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, με την οποία περιορίζεται το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς επιστροφή κατά το ποσό των 167.592,82 €.

4. να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αρ./04.07.2018 πράξεως επιβολής προστίμου φπα διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 100,00 €.

5. να επανεξεταστεί η νομιμότητα και η ορθότητα της υπ' αρ./04.07.2018 πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 01.12-31.12.2014 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, με την οποία επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 100,00 €.

6. να διαταχθεί η ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξεως ή παραλείψεως της Διοίκησης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. Παράνομη, αναιτιολόγητη και εσφαλμένη μη αναγνώριση του Φ.Π.Α. καθ' όλα νομίμων δαπανών της επιχείρησής μας, που στηρίζονται σε καθ' όλα νόμιμα παραστατικά.

2. ως προς το έργο

A. έως τον χρόνο ακυρώσεως του υπ' αριθμ./20-01-2010 αγοραπωλητηρίου συμβολαίου μεταξύ της εταιρείας ως πωλήτριας, και της Εταιρείας μας, ως αγοράστριας, που σημειώθηκε στις 23-09-2013, η Εταιρεία μας **διέθετε νόμιμο τίτλο, νομίμως λειτουργούσε με διάνοια κυρίου** και, επομένως, **εκμεταλλευόταν ως κυρία το επίμαχο ακίνητο**, ενώ, εν συνεχεία, και πάλι απέκτησε νόμιμο δικαίωμα εκμεταλλεύσεως αυτού, δυνάμει του από **23-09-2013 ιδιωτικού συμφωνητικού μισθώσεως**, η εκπρόθεσμη θεώρηση του οποίου, πέραν της επιβολής προστίμου, ουδόλως επηρεάζει το πραγματικό γεγονός της μισθωτικής σχέσεως,

B. ο φορέας της πολεοδομικής τακτοποίησης, όπως τούτος υπαγορεύεται από την οικεία πολεοδομική νομοθεσία, ουδεμία επιρροή ασκεί στο πραγματικό γεγονός της εκμεταλλεύσεως του ακινήτου και, συνακόλουθα, στον φορέα αυτής, που υποβάλλεται και στις σχετικές δαπάνες και επιβαρύνεται με τον Φ.Π.Α. τους,

Γ. η Φορολογική Αρχή, φέρουσα στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, ουδόλως απέδειξε ότι τυχόν δεν εκτελέστηκαν οι επίμαχες εργασίες, στις οποίες αφορούν οι αντίστοιχες δαπάνες και, συνακόλουθα, ο Φ.Π.Α. αυτών, ούτε έθεσε ζήτημα μη νόμιμης εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων, αλλά ούτε και ειδικότητα αυτών.

3. ως προς το έργο

A. το ως άνω «πόρισμα» της Φορολογικής Αρχής στηρίζεται σε εικασίες και συμπερασματικές κρίσεις ότι οι επίμαχες εργασίες δήθεν αφορούσαν στο παρακείμενο έργο, χωρίς, καίτοι πρόκειται για τεχνικά έργα, τούτο να επιβεβαιώνεται με τον πλέον απτό και αδιάψευστο τρόπο, ήτοι με αυτοψία στα οικεία έργα, ελεγκτική ενέργεια, στην οποία όφειλε να προβεί, εφ' όσον θέτει τέτοιο ζήτημα, η Φορολογική Αρχή,

B. το εν λόγω «πόρισμα» αυτής χαρακτηρίζεται από μεγάλο βαθμό αμφιβολίας και δεν καταλήγει σε θετική κρίση, παρά αρκείται σε συμπέρασμα εις βάρος της φορολογούμενης Εταιρείας μας με μόνη τη φερομένη ως «αδυναμία εξακριβώσεως», κατά παράβαση του θεμελιώδους κανόνα «indubiocontrafiscum»,

Γ. η Φορολογική Αρχή, φέρουσα στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, ουδόλως απέδειξε, με θετικές ενέργειες, ότι τυχόν δεν εκτελέστηκαν οι επίμαχες εργασίες, στις οποίες αφορούν οι αντίστοιχες δαπάνες και, συνακόλουθα, ο Φ.Π.Α. αυτών, στο επίμαχο έργο, ούτε έθεσε ζήτημα μη νομίμου εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων, αλλά ούτε και ειδικότητα αυτών.

4. ως προς το έργο

A. το ως άνω «πόρισμα» της Φορολογικής Αρχής στηρίζεται σε εικασίες και συμπερασματικές κρίσεις ότι οι επίμαχες εργασίες δήθεν πραγματοποιήθηκαν σε προγενέστερο χρόνο, χωρίς, καίτοι πρόκειται για τεχνικά έργα, τούτο να επιβεβαιώνεται με τον πλέον απτό και αδιάψευστο τρόπο, ήτοι με αυτοψία στα οικεία έργα, ελεγκτική ενέργεια, στην οποία όφειλε να προβεί, εφ' όσον θέτει τέτοιο ζήτημα, η Φορολογική Αρχή,

B. η Φορολογική Αρχή, φέρουσα στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, ουδόλως απέδειξε, με θετικές ενέργειες, ότι τυχόν δεν εκτελέστηκαν οι επίμαχες εργασίες, στις οποίες αφορούν οι

αντίστοιχες δαπάνες και, συνακόλουθα, ο Φ.Π.Α. αυτών, ούτε έθεσε ζήτημα μη νόμιμης εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων, αλλά ούτε και εικονικότητας αυτών.

5.ως προς τα γενικά έξοδα της όλης επένδυσης και ως προς τις λοιπές διαφορές

A. το ως άνω «πόρισμα» της Φορολογικής Αρχής στηρίζεται σε καθ' όλα αυθαίρετη μεθοδολογία «επιμερισμού» των γενικών εξόδων, η οποία δεν ευρίσκει το παραμικρό νόμιμο έρεισμα σε διάταξη νόμου, αλλά ούτε και στην οποιαδήποτε κανονιστική απόφαση ή ερμηνευτική εγκύκλιο διαταγή,

B. σαφές δείγμα της αυθαιρεσίας και της προχειρότητας της μεθοδολογίας του ελέγχου τυγχάνει το γεγονός ότι η ίδια η Φορολογική Αρχή, στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, που εξέδωσε και κοινοποίησε για τη χρήση 2013, ακολουθούσε αρχικώς άλλη μέθοδο επιμερισμού, στηριζόμενη στην αναλογία του συνόλου των οικοδομηθέντων τετραγωνικών μέτρων προς τα οικοδομηθέντα τετραγωνικά μέτρα, που αναγνωρίζει ο έλεγχος,

Γ. η Φορολογική Αρχή, φέρουσα στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, ουδόλως απέδειξε, με θετικές ενέργειες, ότι τυχόν δεν εκτελέστηκαν οι επίμαχες εργασίες, στις οποίες αφορούν οι αντίστοιχες δαπάνες και, συνακόλουθα, ο Φ.Π.Α. αυτών, ούτε έθεσε ζήτημα μη νόμιμης εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων, αλλά ούτε και εικονικότητας αυτών.”

Ακολούθως, στις 21.11.2018 υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας, το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2018/21.11.2008 “ΥΠΟΜΝΗΜΑ”, με το οποίο επικαλείται τα ακόλουθα:

“1.η φορολογική αρχή, καίτοι έφερε στο ακέραιο το σχετικό βάρος αποδείξεως, δεν απέδειξε ότι τυχόν δεν εκτελέστηκαν οι επίμαχες εργασίες, στις οποίες αφορούν οι αντίστοιχες δαπάνες και, συνακόλουθα, ο Φ.Π.Α. αυτών, ούτε έθεσε ζήτημα μη νόμιμης εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων, αλλά ούτε και εικονικότητας αυτών. Σχετικά δε, επικαλείται την 5372/2012 απόφαση του ΣΤΕ, σύμφωνα με την οποία «εφόσον στο οικείο τιμολόγιο αναγράφονταν οι υποχρεωτικές, κατά το άρθρο 22 παρ. 3 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, ενδείξεις (τιμή υπηρεσίας και αναλογών επ' αυτής φ.π.α.), τούτο αρκούσε για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του επίδικου φόρου», καθώς και το άρθρο 167 της Οδηγίας περί Φ.Π.Α. (2006/112/ΕΚ).

2.σχετικά με την εκπρόθεσμη θεώρηση του ιδιωτικού συμφωνητικού μισθώσεως, που αναφέρεται στο σημείο 2.2.1. της Ενδικοφανούς Προσφυγής και σχετίζεται με το έργο, επικαλείται την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1094/1992 του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με το “δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α. που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο, σε περίπτωση εκπρόθεσμης προσκόμισης για θεώρηση στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού.”

Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα στις 21.12.2018 υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας νέο “ΥΠΟΜΝΗΜΑ” {αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018/ΕΜΠ/21.12.2018}, με το οποίο επικαλείται τα ακόλουθα:

“1.η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.

2.στην υπό κρίση υπόθεση, με τρόπο παντελώς αναιτιολόγητο και, συνακόλουθα, καθ' όλα παράνομο και εσφαλμένο η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε τον Φ.Π.Α. συγκεκριμένων δαπανών της επιχειρήσεώς μας στις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01.01.2013-31.12.2013 και 01.12.2014-31.12.2014.”

Στις 27.11.2018 η Υπηρεσία μας, με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2018 ΕΜΠ/27.11.2017 έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, ζήτησε την αποστολή ορισμένων επιπλέον στοιχείων, ήτοι: “α) ανά επενδυτικό έργο τα φορολογικά στοιχεία για τα οποία δεν αναγνωρίζεται ο φπα για επιστροφή και στις δύο ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις 2013 και 2014 και β) τις εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ των ως άνω διαχειριστικών χρήσεων, γ) τη με αριθμό/06.02.2014 δήλωση ένταξης ν. 4178/2013 για το έργο, δ) τη υπ'αρ./2011 οικοδομική άδεια που αφορά το έργο Επίσης, ποια κτίσματα ανά έργο αφορούν τις συγκεκριμένες επενδύσεις για τις οποίες η προσφεύγουσα πραγματοποίησε τις εργασίες της για τις διαχειριστικές χρήσεις 2013 και 2014, καθώς και το εμβαδόν αυτών”.

Η Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ, με το αρ. πρωτ. ΕΜΠ/11.12.2018 {αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/13.12.2018}, μας απέστειλε τα ανωτέρω ζητηθέντα.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την **30.05.2014**, υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, την με αρ.καταχ. «.....» αρχική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ και την **01.03.2016** την με αρ.καταχ. «.....» τροποποιητική εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, της διαχειριστικής περιόδου από 01.01-31.12.2013, από την οποία προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, ύψους 265.556,23 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία την **29.01.2015**, υπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, την με αρ.καταχ. «.....» αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, την **19.06.2015** την με αρ.καταχ. «.....» πρώτη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ και την **01.03.2016** την με αρ.καταχ. «.....» δεύτερη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, της φορολογικής περιόδου από 01.01-31.12.2014, από την οποία προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, ύψους 295.227,36 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε: α. την από **24.05.2017** και με αρ. πρωτ. αίτηση και β. την από **08.01.2018** και με αρ. πρωτ. αίτηση για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου φπα της διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2013, και της φορολογικής περιόδου 01.12-31.12.2014, αντίστοιχα, λόγω πραγματοποίησης πράξεων του άρθρου 1 περ'γ της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/21.07.2004 {κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 33](#) του Κώδικα Φ.Π.Α}.

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται: *“(41) 43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα”*.

Επειδή, οι διατάξεις του **άρθρου 57 περί Παραγραφής** του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

******Το άρθρο 57 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 62 του νόμου 3842/2010 και ισχύει από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.(23.4.2010)*

“1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποίησής πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1100/24-6-2010 , για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων που αφορούν σε θέματα ΦΠΑ μετά τις τροποποιήσεις των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: Μέχρι την δημοσίευση του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α), η παραγραφή της αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ, κατά του δημοσίου, ρυθμιζόταν από τις διατάξεις του ν.2362/1995 περί δημοσίου λογιστικού. Έχουν δημιουργηθεί όμως παρερμηνείες λόγω της ιδιαιτερότητας του ΦΠΑ (μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κλπ.) και εξ αιτίας αυτών προστριβές μεταξύ φορολογουμένων και ΔΟΥ. Για το λόγο αυτό κρίθηκε αναγκαία η επαναδιατύπωσή τους και η ενσωμάτωσή τους στον Κώδικα ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 διατηρείται ο ίδιος χρόνος παραγραφής της αξίωσης κατά του δημοσίου όπως ορίζεται στις διατάξεις του δημοσίου λογιστικού για την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων (τριετία), διευκρινίζεται όμως το σημείο έναρξης του χρόνου αυτού σε κάθε περίπτωση είτε πρόκειται για εκκαθαριστική είτε για έκτακτη δήλωση (ακόμη και στις περιπτώσεις που η υποβολή των σχετικών δηλώσεων έγινε εκπροθέσμως). Έτσι η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία έτη από την υποβολή της εκκαθαριστικής ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση, γεγονός που ίσχυε και με τις προηγούμενες διατάξεις εφόσον η εκκαθαριστική ή η έκτακτη δήλωση αποτελούσαν το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου από τον οποίο ξεκινούσε η τριετία. Σε περίπτωση δε υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, ο χρόνος παραγραφής συμπληρώνεται σε τρία χρόνια από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης κατά του Δημοσίου, η με αρ. κατ./30.05.2014 εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. διαχειριστικής χρήσης 2013, και η με αρ. κατ./29.01.2015 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.12-31.12.2014 αποτελούν το αφετήριο γεγονός του επιγενόμενου λόγου της απαίτησης κατά του Δημοσίου, η δε ημερομηνία υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης την **30.05.2014** και της περιοδικής δήλωσης την **29.01.2015** αποτελούν το χρόνο της έναρξης της τριετούς παραγραφής, για την επιστροφή του φπα διαχειριστικής χρήσης 2013 και φορολογικής περιόδου 01.12-31.12.2014. Το εναπομείναν Π.Υ. της 31.12.2013 ποσού 265.556,23 € και της 31.12.2014 ποσού 295.227,36 €, το οποίο δεν συμψηφίστηκε με φόρο εκρών, υποπίπτει σε παραγραφή, την **30.05.2017** και την **29.01.2018** ήτοι τρία έτη μετά την υποβολή της ως άνω εκκαθαριστικής και περιοδικής δήλωσης αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, με δεδομένο ότι οι αιτήσεις προς επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου φπα υποβλήθηκαν στις 24.05.2017 και 08.01.2018 αντίστοιχα, το Π.Υ.των ως άνω φορολογικών περιόδων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 30. 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 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.

***** Η παράγραφος 1 του άρθρου 30 τέθηκε όπως ισχύει με την παράγραφο 9 του άρθρου 39 του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66 /31.3.2011). Έναρξη ισχύος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου, από 1.1.2011”.

Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ), δ), ε)”

Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

“1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

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

i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

*****Το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 34 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 62 του νόμου [3842/2010](#) και ισχύει από την δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (23.4.2010).

11. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται η διαδικασία υποβολής των αιτήσεων επιστροφής, ο χρόνος επιστροφής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πραγματοποίηση αυτής.

*****Η παράγραφος 11 καταργήθηκε με την παράγραφο 7 του [άρθρου 1](#) του ν. [4281/2014](#) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.”

και όπως ισχύει το φορολογικό έτος 2014:

“1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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 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.

*****Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του [άρθρου 1](#) του ν. [4281/2014](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα

της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ιδίου νόμου.”

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει, ότι, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στις με αρ. πρωτ./12.10.2017,/13.02.2018 και/0.03.2018 ΠΡΟΣΚΛΗΣΕΙΣ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., για προσκόμιση των ζητηθέντων σ’ αυτές στοιχείων, αλλά ούτε και με το αρ. πρωτ./30.05.2018 υπόμνημά της επί των με αρ. πρωτ./24.04.2018 και/09.05.20148 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου για τις διαχειριστικές χρήσεις 2013 και 2014, προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα, προκειμένου να καταστεί εφικτός ο έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. για επιστροφή φπα λόγω των υποβληθεισών αιτήσεων, όπως, αποδεικτικά εξόφλησης των ληφθέντων τιμολογίων, αναλυτικές επιμετρήσεις εργασιών επιβλέποντος μηχανικού, τα συνταχθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά που έχουν συναφθεί με τους αντισυμβαλλόμενους εργολάβους και τεχνίτες έργων.

Πέραν των άλλων, σημειώνεται, ότι, τα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, έχουν ασαφή περιγραφή των εργασιών, χωρίς να προσδιορίζονται επακριβώς οι παρασχεθείσες υπηρεσίες, αλλά και χωρίς να παραπέμπουν σε οικεία σύμβαση.

Α. σχετικά με το έργο

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ./**20.01.2010** συμβόλαιο ‘..... ΕΥΡΩ – 2.278.829,52 – ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΥΡΩ – 2.278.829,52-”, του συμβολαιογράφου Αθηνών, μέλος της συμβολαιογραφικής εταιρείας με την επωνυμία, η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμία, ως «**πωλήτρια**» όπως παρίσταται και εκπροσωπείται, πωλεί, παραχωρεί, μεταβιβάζει και παραδίδει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ως «**αγοράστρια**», “..... ένα αγρό που βρίσκεται στην, στη κτηματική περιφέρεια του Δήμου, εκτός σχεδίου πόλεως, εκτός περιοχής Γενικού Πολεοδομικού Σχεδιασμού και εκτός Ζώνης Οικιστικού Ελέγχου, στη θέση, ο οποίος σύμφωνα με πρόσφατη ακριβή επιμέτρηση έχει έκταση 54.034,00 τ.μ. ευρίσκεται εκτός σχεδίου, εκτός ΓΠΣ, εκτός Ζ.Ο.Ε. είναι άρτιο και δύναται να οικοδομηθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες πολεοδομικές διατάξεις, εντός αυτού δεν διέρχεται ρέμα ή ρεύμα υψηλής τάσης της Δ.Ε.Η..... Ολόκληρο το ανωτέρω τίμημα 2.278.829,52 € αναλαμβάνει την υποχρέωση η αγοράστρια, ως άνω εκπροσωπούμενη, και δέχεται να λάβει η πωλήτρια, ως άνω εκπροσωπούμενη, εντός προθεσμίας τριών (3) μηνών από σήμερα. Η καταβολή του ως άνω οφειλομένου ποσού θα αποδεικνύεται αποκλειστικά και μόνο με έγγραφη απόδειξη της πωλήτριας ή με συμβολαιογραφική πράξη εξόφλησης. Οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό μέσο αποκλείεται. Σε περίπτωση που θα καθυστερήσει η καταβολή και η εξόφληση του ανωτέρω τιμήματος πέραν των τριών (3) μηνών από σήμερα, για οποιοδήποτε λόγο και αιτία, δικαιούται η πωλήτρια να εισπράξει από την υπερήμερη αγοράστρια ολόκληρο το ως άνω τίμημα μαζί με τους τόκους υπερημερίας και τα έξοδα εκτελέσεως, χωρίς καμία δικαστική μεσολάβηση, επισπεύδοντας αναγκαστική εκτέλεση με το παρόν συμβόλαιο, που ρητά οι συμβαλλόμενοι το κηρύσσουν τίτλο εκτελεστό και εκκαθαρισμένο.....”

Επειδή, σύμφωνα με τη αριθμ./**23.09.2013** ΠΡΑΞΗ ΑΚΥΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΥΠ’ ΑΡΙΘ./2010 ΠΩΛΗΤΗΡΙΟΥ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΥΡΙΟΤΗΤΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ, του συμβολαιογράφου Αθηνών, μέλος της συμβολαιογραφικής εταιρείας με την επωνυμία, “..... οι συμβαλλόμενες εταιρείες και ανώνυμη εταιρεία με την δηλώνουν ως άνω εκπροσωπούμενες, ότι ακυρώνουν το ανωτέρω υπ’ αριθ./20.01.2010 πωλητήριο συμβόλαιο μου, διότι ενώ στο ακυρούμενο συμβόλαιο δηλωνόταν από τον μηχανικό που είχε συντάξει το σχετικό τοπογραφικό διάγραμμα ότι το μεταβιβαζόμενο ακίνητο είναι άρτιο και οικοδομήσιμο, στη πραγματικότητα αυτό δεν είναι οικοδομήσιμο και θεωρούν το συμβόλαιο αυτό, ως ουδέποτε γενόμενου αποτελέσματος την επαναμεταβίβαση της κυριότητας, νομής και κατοχής του ανωτέρω αγρού που βρίσκεται στην, στη θέση στη περιοχή, εκτάσεως 54.034,00 τ.μ., στην πωλήτρια εταιρεία με την επωνυμία στην οποία, συνομολογούν, ότι

από τούδε, ανήκει πλέον η κυριότητα, νομή και κατοχή του. Εξάλλου δηλώνουν οι συμβαλλόμενες στο παρόν συμβόλαιο εταιρείες δια των νομίμων εκπροσώπων τους ότι το τίμημα που συμφωνήθηκε στο ακυρούμενο δια του παρόντος συμβόλαιο, ουδέποτε τελικά καταβλήθηκε, δεδομένου ότι στην προθεσμία που είχε τεθεί για την καταβολή του ανέκυψε ήδη το θέμα της οικοδομησιμότητας του ακινήτου και σε κάθε περίπτωση αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη δηλώνουν δια των παριστάμενων στο παρόν εκπροσώπων τους ότι δεν έχουν καμία αξίωση το ένα κατά του άλλου σχετικά με την καταβολή του τιμήματος ή οποιαδήποτε άλλη αξίωση ή απαίτηση που απορρέει από τη παραπάνω σύμβαση

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 180 (**Έννοια της ακυρότητας**) του ΑΚ, "Η άκυρη δικαιοπραξία θεωρείται σαν να μην έγινε."

Επειδή, η προσφεύγουσα στις υποβληθείσες "ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ" που υπάρχουν την 1^η Ιανουαρίου 2011, 2012, 2013, δηλώνει στη θέση», ως στοιχείο ακινήτου αγρό εκτάσεως 54.034,00 τ.μ. χωρίς τα επ' αυτού ακίνητα, όπως αυτά ρητά αναφέρονται ότι υφίστανται, τόσο στην από 04.07.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φπα (σελ. 11), όσο και στην υπ' αρ. /04.09.2015 απόφαση (ad hoc) της ΔΕΔ.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα τη 25.05.2018 με αρ. /25.05.2018 συμπληρωματική "ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ" της 01.01.2013, δεν δήλωσε ως στοιχείο ακινήτου, τον αγρό εκτάσεως 54.034,00 τ.μ. με των επ' αυτού κτισμάτων, στη θέση

Επειδή, ούτε στο προαναφερθέν και μετά ακυρωθέν συμβόλαιο αγοραπωλησίας, αναγράφονται τα κτίσματα που υπάρχουν επί του οικοπέδου εκτάσεως 54.034,00 τ.μ. στη θέση

Επειδή, σύμφωνα με την ίδια την ως άνω πράξη ακύρωσης, στην οποία αναφέρεται ρητά, ότι, "..... θεωρούν το συμβόλαιο αυτό, ως ουδέποτε γενόμενο", τη σχετική διάταξη του ΑΚ, καθώς και την συμπληρωματική "ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ" της 01.01.2013, συνάγεται, ότι η προσφεύγουσα ουδέποτε είχε στην κυριότητά της το ως άνω περιγραφέν ακίνητο.

Επειδή, την ίδια ημέρα της ακύρωσης του υπ' αρ. /20.01.2010 συμβολαίου πώλησης ακινήτου, ήτοι την 23.09.2013, μεταξύ της προσφεύγουσας «Μισθώτρια» και της αλλοδαπής εταιρίας «Εκμισθώτρια», συνήφθη ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης ακινήτου.

".... η εκμισθώτρια έχει στην πλήρη κυριότητα, κατοχή και νομή αγρό που βρίσκεται στην στη θέση, έκτασης 54.034,00 τ.μ.. Επί του ανωτέρω αγρού με έξοδα της Μισθώτριας κατασκευάστηκε ακίνητο όπως αναλυτικά περιγράφεται στη συνημμένη κάτοψη και περιβάλλοντα χώρο. Το ανωτέρω αγρό και το επ' αυτού ακίνητο, που θα καλείται στο εξής «Μίσθιο», η εκμισθώτρια μισθώνει στην αφετέρου συμβαλλόμενη Μισθώτρια, με τους ακόλουθους όρους και συμφωνίες:

Διάρκεια: Η διάρκεια της μίσθωσης συμφωνείται σε δεκαέξι (16) έτη, αρχομένη από 23.09.2013 και λήγουσα την 22.09.2029.

Μίσθωμα: Το συνολικό μίσθωμα του ως άνω μισθίου για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης συμφωνείται στο ποσό των τετρακοσίων (400.000,00) ευρώ. Ειδικά συμφωνείται ότι η πρώτη εξαετής περίοδος ήτοι από 23/09/2013 έως 31/12/2019 θεωρείται περίοδος χάριτος και το μίσθωμα θα αρχίσει να καταβάλλεται σε ετήσιες καταβολές ποσού σαράντα χιλιάδων (40.000,00) ευρώ εκάστη αρχομένης από την 01.01.2020 και καταβλητέες σε δέκα ισόποσες καταβολές."

Το ως άνω συμφωνητικό κατατέθηκε εκπρόθεσμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 § 16 του ν. 1882/1990, την 11.06.2018 και έλαβε αριθμό θεώρησης

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.1882/1990(ΦΕΚ Α 43/23-03-1990) - Άρθρο 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών»

“Παρ. 16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.....”

A.Y.O. 1065606/18.7.2000

Σύμφωνα με την παρ.2 της ως άνω απόφασης καθορίσθηκε διαφορετικός τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, ως ακολούθως:

“α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.....”

Επειδή, με το άρθρο 77 του ισχύοντος κατά το κρίσιμο χρόνο Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994 – ΦΕΚ Α’ 151) προβλέφθηκε ότι: «1.Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος υποβάλλονται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή, μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξή τους. 2.Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου εφόσον δεν έχουν υποβληθεί, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές.... 3.[....]. 4. Όσοι δεν υποβάλλουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου ή τα υποβάλλουν εκπρόθεσμα, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. [2523/1997](#).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 446 του Κ.Π.Δικονομίας, ορίζεται, ότι: «Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνο όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος αρμόδιος κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενό του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης " θεωρήθηκε " και της χρονολογίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 2 του Κ.Δ.Δικονομίας, ορίζεται, ότι: «2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο.....»

Επειδή, σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, γίνονται δεκτά τα εξής:

- Ο ν.1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο Β , παρ. 2, ν.2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ’ εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λ.π. Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λ.π., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ’ όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής Αρχής. Ο σκοπός της από εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους,

έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή (Α.Π. 260/1998,735/2001, 761/2001, 1698/2001 και 90/2005).

Ακόμη ο νομοθέτης με τη διάταξη του άνω άρθρου 8 παρ. 16 του Ν 1882/1990 όπως ερμηνεύθηκε με την προσθήκη του άρθρου 8 παρ. 2 του Ν 2386/1996 θέλησε την υποβολή προς θεώρηση των συμφωνητικών που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών που συναλλάσσονται μεταξύ τους ή με τρίτους για να μη διαφεύγουν από την προβλεπόμενη γι' αυτά φορολογία (ΕφΑθ 9385/1995, 5520/2001, 2807/2005)

Τέλος σύμφωνο με την άποψη ότι δεν καθιερώνεται ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωρισθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών και μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στη ΔΟΥ, αλλά η συνέπεια αυτή ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων είναι και το Στε. (Σ.τ.Ε. 280/2009).

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000, για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. που αφορά σε αγαθά επένδυσης και ειδικότερα σε κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που ανεγείρονται από την υποκείμενη σε φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, πρέπει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, να έχει τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Στη προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, με το από 23.09.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης, (εκπρόθεσμα κατατεθειμένο στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με αριθμό πρωτ./11.06.2018), μίσθωσε το περιγραφόμενο σ' αυτό ακίνητο για δεκαέξι (16) έτη. Δεδομένου, όμως, ότι το εν λόγω συμφωνητικό καταχωρίστηκε στα οικεία βιβλία της Δ.Ο.Υ. – και κατ' αυτό τον τρόπο απέκτησε βέβαιη χρονολογία- την 11.06.2018 δηλαδή μετά τη λήξη των υπό κρίση διαχειριστικών περιόδων 2013 και 2014, προεχόντως για τον λόγο αυτό, το ως άνω συμφωνητικό δε δύναται να ληφθεί υπόψη για την επίδικη επένδυση.

Επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιστροφής φόρου που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000 και ορθά η αρμόδια Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του ποσού του φόρου που αντιστοιχούσε στη συγκεκριμένη επενδυτική δαπάνη.

Σημειώνεται, ότι η προαναφερόμενη μίσθωση δύναται να ληφθεί υπόψη μόνο για επενδύσεις που θα πραγματοποιηθούν σε μεταγενέστερε των επίδικων διαχειριστικών χρήσεων, ήτοι μετά την 11.06.2018.

Επειδή, στις 09.12.2013 η αλλοδαπή εταιρεία υπήχθη στις διατάξεις του ν. 4178/2013 με την με α/α/09.12.2013 ΔΗΛΩΣΗ ΕΝΤΑΞΗΣ, για τη νομιμοποίηση αυθαίρεσιών, ήτοι: α. επέκταση της μιας υφισταμένης κατοικίας κατά 22,23 τ.μ., β. επέκταση της δεύτερης κατοικίας κατά 27,94 τ.μ., γ. κατασκευή κολυμβητικής δεξαμενής εμβαδού 34,95 τ.μ., δ. κατασκευή υπόγειας αποθήκης εμβαδού 16,66 τ.μ., ε. κατασκευή νέου ισογείου κτίσματος με χρήση μπαρ εμβαδού 102,66τ.μ.. Για όλες τις παραπάνω αυθαίρετες κατασκευές η παλαιότητά τους προσδιορίζεται από 01.01.2004 μέχρι 28.07.2011, δηλαδή για διάστημα προγενέστερου της υπό κρίση περιόδου.

Επειδή, για τις εργασίες που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, εντός του ως άνω περιγραφέντος αγρού, είχε στην κατοχή της, μόνο, την υπ'αρ./2011 "ΑΔΕΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ", για την "αντικατάσταση στέγης δύο παλαιών οικοδομών".

Επειδή, η προσφεύγουσα, προσκόμισε το συναφθέν από 01.07.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών με την εταιρεία με Α.Φ.Μ., καθώς και τη από 01.07.2016 τροποποίηση αυτού, με την εταιρεία με Α.Φ.Μ., για την εκμετάλλευση καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος, πλην όμως τα ανωτέρω ιδιωτικά συμφωνητικά δεν αφορούν τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους 2013 και 2014.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1589/2008 απόφαση του Γ' τμήματος του Αρείου Πάγου,

“..... Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1045 ΑΚ, εκείνος που έχει στη νομή του ακίνητο για μια εικοσαετία, γίνεται κύριος αυτού με έκτακτη χρησικτησία. Σύμφωνα, επίσης, με τη διάταξη του άρθρου 974 του ίδιου κώδικα, όποιος απέκτησε τη φυσική εξουσία επί του πράγματος (κάτοχος) είναι νομέας αυτού, αν ασκεί τη φυσική εξουσία με διάνοια κυρίου. **Από την τελευταία αυτή διάταξη προκύπτει, ότι προς απόκτηση νομής επί πράγματος απαιτείται η συνδρομή δύο στοιχείων στο πρόσωπο του αποκτώντος, δηλαδή, η βούληση εξουσίαισης αυτού με διάνοια κυρίου (animusdomini) και η φυσική εξουσία πάνω στο πράγμα (corpus).** Η ταυτόχρονη κατά κανόνα συνύπαρξη (με εξαίρεση την πλασματική κτήση της νομής) των δύο αυτών στοιχείων είναι δημιουργική του προστατευόμενου από το ισχύον δίκαιο δικαιώματος της νομής. **Ειδικότερα, η διάνοια κυρίου συνίσταται στην πρόθεση του έχοντος αυτήν προσώπου για διαρκή, απεριόριστη και αποκλειστική εξουσίαιση του πράγματος, όμοια ή ανάλογη με εκείνη που απορρέει από το δικαίωμα της πλήρους κυριότητας και που αναγνωρίζεται στο δικαιούχο αυτής.** Η διάνοια κυρίου εκδηλώνεται με τη μεταχείριση του πράγματος με τον ίδιο τρόπο με τον οποίο θα μπορούσε να το μεταχειριστεί ο ιδιοκτήτης, χωρίς να απαιτείται απαραίτητα και να κατευθύνεται η πρόθεση του νομέα σε έννομη κτήση της κυριότητας ούτε και να έχει αυτός την πεποίθηση ότι έχει κυριότητα (oriniodomini). Εκείνος, όμως, που εξουσιάζει το πράγμα για μια εικοσαετία γίνεται, κατά το άρθρο 1045 ΑΚ, κύριος αυτού με έκτακτη χρησικτησία, ανεξαρτήτως, όπως ειπώθηκε, αν είχε και την πεποίθηση ότι είχε κυριότητα. Αν λείπει το πνευματικό στοιχείο, υπάρχει μόνο κατοχή, η οποία, όμως, μόνη δεν μπορεί να οδηγήσει σε κτήση κυριότητας με χρησικτησία. Μόνο κατοχή υπάρχει, όταν η σωματική εξουσία, ολική ή μερική, ασκείται κατά κανόνα, στο όνομα άλλου με βάση κάποια νόμιμη ή υποτιθέμενη ενοχική σχέση, όπως μίσθωση, παρακαταθήκη, χρησιδάνειο, μεσεγγύηση, εκούσια ή νόμιμη αντιπροσώπευση κ.ά.

Περί της συνδρομής ή όχι των προαναφερόμενων στοιχείων κρίνει το δικαστήριο κατά την κοινή αντίληψη με βάση τα συγκεκριμένα περιστατικά σε κάθε περίπτωση. Ο διάδικος που προβάλλει τη χρησικτησία, πρέπει να επικαλεστεί τη νομή και να καθορίσει συνάμα και τις μερικότερες υλικές πράξεις αυτής, από τις οποίες, αν αποδειχθούν, θα συναχθεί η πραγμάτωση της θέλησης του κατόχου να κατέχει το ακίνητο σαν δικό του.....”

Επειδή, ο συνήθης τρόπος κτήσεως της κυριότητας ενός ακινήτου είναι η αγορά αυτού ή η απόκτησή του με δωρεά ή γονική παροχή με συμβολαιογραφικό έγγραφο. Για τη νόμιμη απόκτηση της κυριότητας του ακινήτου είναι αναγκαίο να συνταχθεί συμβόλαιο, αφού πρώτα έχει γίνει ο αναγκαίος έλεγχος τίτλων στο υποθηκοφυλακείο ή/και στο κτηματολογικό γραφείο και έχει διακριβωθεί η έλλειψη βαρών και άλλων νομικών προβλημάτων της προς μεταβίβαση ιδιοκτησίας.

Συχνά όμως η μακροχρόνια χρήση ενός ακινήτου από κάποιον που δεν είναι και ο κατά τους τίτλους ιδιοκτήτης του, μπορεί να οδηγήσει στην απόκτηση κυριότητας επ’αυτού του ακινήτου, έστω κι αν δεν υπάρχουν συμβόλαια.

Για να αποκτήσει κάποιος την κυριότητα ακινήτου χωρίς να έχει συνάψει συμβόλαιο, δηλαδή για την εφαρμογή των διατάξεων κατ’ αρχάς της εκτάκτου χρησικτησίας, απαιτείται η επί εικοσαετία τουλάχιστον άσκηση της φυσικής εξουσίας επί του ακινήτου με διάνοια κυρίου. **Διάνοια κυρίου σημαίνει ότι αυτός που κατέχει το ακίνητο, το χρησιμοποιεί με την πεποίθηση ότι είναι δικό του ή ότι θέλει να το κάνει δικό του κατά κυριότητα.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α’ 170/26.07.2013), ορίζεται, ότι:

Άρθρο 65. Βάρος απόδειξης

“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, ο επικαλούμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, “η Εταιρεία μας διέθετε νόμιμο τίτλο, νομίμως λειτουργούσε με διάνοια κυρίου και, επομένως, εκμεταλλευόταν ως κυρία το επίμαχο ακίνητο, ενώ, εν συνεχεία, και πάλι απέκτησε νόμιμο δικαίωμα εκμεταλλεύσεως αυτού, δυνάμει του

από **23-09-2013 ιδιωτικού συμφωνητικού μισθώσεως**”, δεν γίνεται δεκτός, και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, καθόσον, δεν διαθέτει νόμιμο τίτλο κτήσης, ουδέποτε απέκτησε την κυριότητα του ακινήτου, στην υποβληθείσα με αρ./25.05.2018 συμπληρωματική “ΔΗΛΩΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ” της 01.01.2013, δεν περιλαμβάνεται ως στοιχείο ακινήτου, αγρός εκτάσεως 54.034,00 τ.μ. με των επ’ αυτού κτισμάτων, στη θέση στη περιοχή, η οικοδομική άδεια την οποία είχε στην κατοχή της αφορούσε μόνο αντικατάσταση στέγης δύο παλαιών οικοδομών, η από 09.12.2013 ένταξη στο ν. 4178/2013 καθώς και μεταγενέστερες άδειες αφορούν την εταιρεία και σε καμία περίπτωση την προσφεύγουσα.

Επιπρόσθετα, δεν απέδειξε τη μακροχρόνια χρήση αυτού, δεδομένου ότι το συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό επαγγελματικής μίσθωσης, απέκτησε βέβαιη χρονολογία την 11.06.2018, η οποία είναι μακράν των υπό κρίση περιόδων 2013 και 2014, και ούτε απέδειξε ότι λειτουργούσε με διάνοια κυρίου. Το δε συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό παροχής υπηρεσιών με την εταιρεία με Α.Φ.Μ., για την εκμετάλλευση καταστήματος υγειονομικού ενδιαφέροντος, άρχεται από 01.07.2015 και δεν αφορά τις ως άνω υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους.

Ως εκ τούτου, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεν αναγνώρισε το ποσό των 29.359,65 € ούτε για επιστροφή αλλά ούτε και για έκπτωση, καθόσον οι εργασίες που πραγματοποιήθηκαν, δεν αφορούν σε κατασκευή επενδυτικού αγαθού που θα χρησιμοποιηθεί για τη πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Β. σχετικά με τα έργα και

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας [2006/112/ΕΚ](#) του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, “για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών”.

Επειδή, οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογούμενου (C-137/02, C-4/94, C-165/86).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) “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”.

Περαιτέρω, στο άρθρο 34 του Ν. [4174/2013](#) ορίζεται ότι: “Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος”, και στο άρθρο 64 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου”.

Επειδή, η επιστροφή των αιτούμενων ποσών φπα, διενεργείται σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1073/21.07.2004 “Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. [2859/2000](#)).”

Σύμφωνα δε, με την **ΑΥΟ ΠΟΛ 1092/24-08-2004 «Διευκρινίσεις και οδηγίες για την εφαρμογή της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/21.7.2004 για την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.»**, διευκρινίζεται ότι “Ειδικά, για τις κατασκευές ακινήτων ο υποκείμενος υποβάλλει με την πρώτη αίτηση, σε φωτοτυπία, τα σχετικά με την επένδυση στοιχεία όπως π.χ. άδεια οικοδομής. Κάθε αίτημα επιστροφής θα συνοδεύεται και από τις σχετικές επιμετρήσεις των εργασιών, που έχουν εκτελεσθεί, μέσα στο διάστημα που ζητείται η επιστροφή από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης, χωρίς να απαιτείται και η ολοκλήρωση του σταδίου κατασκευής”.

Όταν εκτελούνται τεχνικά έργα, πρέπει στα τιμολόγια να αναγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Σύμφωνα με τις παρ. 107 Εγκ. 117/68 και 12.5.3. Εγκ. ΚΒΣ 3/92, εφόσον υπάρχει επιμέτρηση των εκτελεσθεισών εργασιών μπορεί να γίνεται παραπομπή στην επιμέτρηση η οποία θα είναι συνημμένη στο τιμολόγιο.

Επίσης σύμφωνα με την ΠΟΛ 1122/91 γίνεται δεκτό ότι μπορεί το είδος να αναγράφεται με συνοπτική περιγραφή εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση έργου, σε επιμετρήσεις ή άλλα παραστατικά από τα οποία προκύπτουν αναλυτικά το εκτελεσθέν έργο ή οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Τα ανωτέρω προκύπτουν και από το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 «Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση»

Σύμφωνα με την απόφαση του ΣτΕ 3565/76 η έλλειψη επιμέτρησης τεχνικού έργου (μη έγγραφη σύνταξη) δεν καθιστά πλημμελή τα εκδοθέντα τιμολόγια από εργολαβική επιχείρηση καθόσον η επιμέτρηση δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για τη νόμιμη έκδοση του τιμολογίου. Σημειώνεται όμως ότι στην περίπτωση που δεν συντάσσονται επιμετρήσεις, στα τιμολόγια πρέπει να γίνεται αναλυτική περιγραφή του έργου για να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος, ή να γίνεται συνοπτική περιγραφή του έργου και παραπομπή στη σύμβαση, εφόσον έχει συνταχθεί, σύμφωνα και με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 11 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 που αναφέρθηκε ανωτέρω.

Επειδή, το περιεχόμενο του τιμολογίου ορίζεται με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222/12.11.2012) της Παραγράφου Ε' Υποπαράγραφος Ε1 άρθρου 6 § 11 “Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η

αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α..”, και

Άρθρο 6 § 14 “Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.

Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση”.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1004/04.01.2013 Θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών».

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

“Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την τροποποίηση - συμπλήρωση τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ 229 Α719-11 -2012), ορίζονται οι κανόνες που διέπουν την έκδοση παραστατικών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές, ήτοι αναφέρονται στην έκδοση των τιμολογίων και των εκκαθαρίσεων.

Οι **κυριότερες** μεταβολές - διαφοροποιήσεις, σε σχέση με τις προϊσχύσασες αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992), συνοψίζονται στα εξής:

1.Εναρμονίζονται με αυτές της οδηγίας 2006/112/Ε.Ε., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2010/45/Ε.Ε. του Συμβουλίου.....”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1061/28-3-2013 Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα που αφορούν την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

“3. Περιγραφή του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών.

Με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζονται τα στοιχεία που αναγράφονται στο περιεχόμενο του τιμολογίου. Ειδικότερα, στην παράγραφο 11 του εν λόγω άρθρου προσδιορίζονται «τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής», μεταξύ των οποίων είναι και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, η περιγραφή του οποίου πρέπει να είναι σαφής και να συγκεκριμενοποιεί την υπηρεσία, ώστε να προκύπτει το αντικείμενο της συναλλαγής και η συνάφεια του είδους των παρεχόμενων υπηρεσιών προς την αμοιβή.

Συνεπώς, η περιγραφή του είδους των υπηρεσιών στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πρέπει να είναι αναλυτική και δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Α.Σ., από την απεικόνιση των συναλλαγών στα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, δεν απαγορεύεται και η παραπομπή σε τυχόν, κατατεθειμένη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., συναφθείσα σύμβαση μεταξύ των αντισυμβαλλομένων”.

Επειδή, σύμφωνα με Δ15Β'1028660 ΕΞ 19-2-2013 Παρέχονται διευκρινίσεις, αναφορικά με το περιεχόμενο του τιμολογίου επί εκτέλεσης τεχνικού έργου ή εγκατάστασης.

“2. Περαιτέρω, όσον αφορά το περιεχόμενο του τιμολογίου εκτέλεσης τεχνικού έργου ή εγκατάστασης, έχει γίνει δεκτό ότι, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2013 με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., τα αναφερόμενα στην παρ.12.5.3.της ερμηνευτικής εγκυκλίου 3/1992 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ., συνεπώς στο τιμολόγιο τεχνικών έργων ή άλλων εγκαταστάσεων πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το εκτελεσθέν έργο. Αν όμως γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση, δεν απαιτείται αναλυτική περιγραφή αλλά γενική. Σε περίπτωση που υπάρχει επιμέτρηση, επισυναπτόμενη στο τιμολόγιο, μπορεί να γίνεται σύντομη περιγραφή του έργου στο τιμολόγιο”.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αναφέρεται καθόλου στο γεγονός της μη προσκόμισης επιμετρήσεων, ιδιωτικών συμφωνητικών που συνάφθηκαν με όσους εκτέλεσαν τεχνικό έργο, κατά τις υπό κρίση

περιόδους, και στα δύο κρινόμενα οικοδομικά έργα, παρότι ζητήθηκαν από τον έλεγχο επανειλημμένως. Αντί αυτού, προσκόμισε μόνο κατάσταση συμφωνητικών, την οποία έσπευσε να καταθέσει μόλις την 11.06.18 στη ΔΟΥ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, προκειμένου να προσδώσει αποδεικτική ισχύ στα συμφωνητικά που φυσικά ποτέ δεν προσκόμισε το σώμα τους τόσο στον φορολογικό έλεγχο, όσο και με τη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προκειμένου να αποδείξει που παρασχέθηκε εργασία, από ποιόν και τι μεγέθους ήταν αυτή .

Είναι χαρακτηριστικό άλλωστε ότι στα λιγοστά ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, η αιτιολογία είναι αόριστη (π.χ. υδραυλικές εργασίες), χωρίς να εξειδικεύεται το μέγεθος αυτής, που παρασχέθηκε, αλλά και χωρίς καμία παραπομπή σε σχετικό συμφωνητικό που θα μπορούσε να διαφωτίσει τον έλεγχο.

Άλλωστε, ο φορολογικός έλεγχος αιτιολογεί την περικοπή του ποσού της επιστροφής του φπα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου των διαχειριστικών χρήσεων 2013 και 2014, ενώ η προσφεύγουσα δεν είναι σε θέση να αποδείξει το αντίθετο, η οποία και φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013

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.

Επειδή, η αρχή της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου απαιτούν σαφή διατύπωση, **διότι σε διαφορετική περίπτωση, όταν δηλαδή υφίσταται αμφιβολία περί της ύπαρξης φορολογικού βάρους, επικρατεί η αρχή indubiocontrafiscum.**

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04..07.2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ διαχειριστικών χρήσεων 2013 και 2014, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, τεκμηριώνονται επαρκώς από τον φορολογικό έλεγχο, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ως προς τη μη επιστροφή του φπα για τα έργα και και κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός.

Γ.ως προς τα γενικά έξοδα της όλης επένδυσης και ως προς τις λοιπές διαφορές

Επειδή, καθίσταται δυσχερής ο διαχωρισμός των φορολογικών στοιχείων των Γενικών Εξόδων που αφορούν το κάθε οικοδομικό έργο, ο φορολογικός έλεγχος, εκτίμησε, ότι πρέπει τα φορολογικά στοιχεία που θα αναγνωριστούν και αφορούν το σύνολο της οικοδομικής δραστηριότητας για τα οποία αιτείται την επιστροφή ΦΠΑ, να επιμεριστούν ανάλογα με τα εκτελούμενα έργα ανά διαχειριστική περίοδο, επιμερίζοντας το προς επιστροφή ποσό φπα βάσει των αιτήσεων, με το προς επιστροφή ποσό φπα βάσει ελέγχου.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, δεδομένου, ότι η ίδια στην ενδικοφανή της προσφυγή, δεν επικαλείται κανένα άλλο τρόπο επιμερισμού των δαπανών της, και ο οποίος θα μπορούσε να γίνει δεκτός.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, ορθώς δεν αναγνώρισε ούτε προς επιστροφή αλλά ούτε και ως προς έκπτωση το ποσό των 11.552,52 € και 6.557,37 € από το φπα των γενικών εξόδων, των φορολογικών περιόδων 01.01-31.12.2013 και 01.12-31.12.2014, καθόσον τα φορολογικά στοιχεία αφορούν οικοδομική δραστηριότητα σε άλλες περιοχές της νήσου και δεν αφορούν τα έργα για τα οποία αιτείται την επιστροφή φπα.

Επειδή, οι διατάξεις της Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ)

σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζουν, ότι:

“Άρθρο 167

Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός.

Άρθρο 168

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

- α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,
- β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,
- γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),
- δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,
- ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.

Άρθρο 178

Για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168 στοιχείο α) έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα τμήματα 3 έως 6 του κεφαλαίου 3 του τίτλου XI,
- β) για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο β), έκπτωση, όσον αφορά τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, να τηρεί τις καθοριζόμενες από κάθε κράτος μέλος διατυπώσεις,.....

Άρθρο 179

Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.

Άρθρο 183

Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.....

Άρθρο 226

Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

- 1) η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- 2) αλληλοδιάδοχος αριθμός, βασισμένος σε μία ή περισσότερες σειρές, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο,
- 3) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του άρθρου 214, με βάση τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών,
- 4) ο αριθμός φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη κατά το άρθρο 214, με βάση τον οποίο έλαβε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών για την οποία είναι υπόχρεος στον φόρο ή παράδοση αγαθών του άρθρου 138,
- 5) το πλήρες όνομα και η πλήρης διεύθυνση του υποκείμενου στον φόρο και του αποκτώντος τα αγαθά ή του λήπτη των υπηρεσιών,
- 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

7α) όταν ο ΦΠΑ καταστεί απαιτητός κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος σύμφωνα με το άρθρο 66 σημείο β) και το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, η αναφορά “Καθεστώς ταμειακής λογιστικής”,

Άρθρο 242

Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχο του από τις φορολογικές αρχές”.

Επειδή, το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι τρόποι επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ τους οποίους καθορίζουν τα κράτη μέλη δεν υπόκεινται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 2010, C-472/08, AlstomPowerHydro, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 15, και EnelMaritsalztok 3, προπαρατεθείσα, σκέψη 28).

Επειδή, η έκπτωση του φόρου προβλέπεται στο άρθρο 167 της Οδηγίας του ΦΠΑ ([2006/112/EK](#)). Με δεκάδες αποφάσεις του ΔΕΕ (Δικαστήριο Ευρωπαϊκής Ένωσης) οι οποίες έχουν ερμηνεύσει το εν λόγω άρθρο έχει κριθεί ότι :

“-Το δικαίωμα προς έκπτωση το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας [2006/112/EK](#) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται 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 ΦΠΑ που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την απόλυτη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ

-Από το γράμμα του άρθρου 168 της οδηγίας [2006/112/EK](#) προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει, αφενός, να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, τα οικεία αγαθά και οι οικείες **υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του.**

-Το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπίπτει ο φόρος εισροών αν ικανοποιούνται οι ουσιαστικές επιταγές, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.

-Διευκρινίζεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου Χ της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ

-Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή, εφόσον διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι έχουν τηρηθεί οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, πρόσθετες προϋποθέσεις που θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.”

Επειδή, σύμφωνα με την **ΣτΕ 444/2017** Προϋποθέσεις για την έκπτωση του ΦΠΑ - Για την έκπτωση του ΦΠΑ δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα.

“Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 25 παρ. 1 του ν. 1642/1986 και 12 παρ. 1, 3, 9 και 11 του π.δ/τος 186/1992 (ΚΒΣ), για την έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, ερευνάται η συνδρομή των τασσομένων στον ν. 1642/1986 προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον υποκείμενο στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, χωρίς, ωστόσο, να ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος σχετικά με την έκπτωση δαπανών του φορολογούμενου από τα ακαθάριστα έσοδά του, προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο εισόδημα.

Οπως, όμως, κρίθηκε περαιτέρω, για να αποτελεί τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση του φόρου εισροών πρέπει να περιέχει τα κατα τον νόμον στοιχεία, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών, προκειμένου δε ειδικότερα περί πολλαπλών συναφών υπηρεσιών, όπως υπηρεσιών (συστεγάσεως, προβολής προϊόντων κ.λ.π.) που παρέχονται από συγγενική επιχείρηση σε άλλη, το τιμολόγιο αρκεί μεν να περιγράφει συνοπτικά τις εν λόγω υπηρεσίες, θα πρέπει, όμως, επιπροσθέτως, εν όψει των οριζόμενων στην παράγραφο 11 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., να γίνεται σ' αυτό αναφορά σε έγγραφη σύμβαση των μερών, από την οποία θα προκύπτουν οι προσφερόμενες υπηρεσίες και ο τρόπος τιμολόγησής τους.

Συνεπώς για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, **από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου**. Τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του τιμολογίου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., δεν μπορούν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον, πάντως, υπάρχουν τα αναγκαία στοιχεία για τη διαπίστωση της συνδρομής των ανωτέρω ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου”.

Επιπροσθέτως με την **ΣτΕ 5372/2012** απόφαση της επταμελούς συνθέσεως του Τμήματος κρίθηκε, τελικά, “ότι εφόσον στο οικείο τιμολόγιο αναγράφονταν οι υποχρεωτικές, κατά το άρθρο 22 παρ. 3 της Οδηγίας [77/388/ΕΟΚ](#), ενδείξεις (τιμή υπηρεσίας και αναλογιών επ' αυτής φ.π.α.), τούτο αρκούσε για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του επίδικου φόρου, καθόσον από αυτό προέκυπτε καταρχήν η συνδρομή των ουσιαστικών προϋποθέσεων του νόμου, εφόσον δε αυτές οι προϋποθέσεις δεν αμφισβητήθηκαν περαιτέρω από τη φορολογική αρχή, οι τυπικές παραλείψεις στο περιεχόμενο του που αποδόθηκαν από τη φορολογική αρχή, δεν μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα τον περιορισμό της άσκησης του δικαιώματος εκπτώσεως του ένδικου φόρου”.

Επειδή, η φορολογική αρχή, “δεν έθεσε ζήτημα μη νόμιμης εκδόσεως των επίμαχων τιμολογίων αλλά ούτε και εικονικότητας αυτών” ως ορθά ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά και ούτε, ότι τα υπό κρίση τιμολόγια, εκτός εκείνων τα οποία μνημονεύονται ρητά ανωτέρω, έχουν χρησιμοποιηθεί σε αφορολόγητες πράξεις, και σύμφωνα πάντα με την ως άνω νομολογία του ΣτΕ και των διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, τούτο αρκεί για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεώς των. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων, η έκπτωση ή μη του φπα καθώς και η επιστροφή αυτού, διαμορφώνεται ως κάτωθι:

1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ 01.01-31.12.2013

	ποσό αίτησης προς επιστροφή	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		
		ποσό προς επιστροφή	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση	ποσό προς επιστροφή	ποσό προς έκπτωση	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση
ποσό ΦΠΑ έργου	29.359,65	0,00	29.359,65	0,00	0,00	29.359,65
ποσό ΦΠΑ έργου	26.609,39	26.609,39	0,00	26.609,39	0,00	0,00
ποσό ΦΠΑ έργου	119.417,74	69.152,68	50.265,06	69.152,68	50.265,06	0,00
ποσό ΦΠΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	20.015,37	10.928,49	9.086,88	10.928,49	9.086,88	0,00
ποσό ΦΠΑ που δεν αφορούν την επένδυση	11.555,52	0,00	11.555,52	0,00	0,00	11.555,52
υπολειπόμενο ποσό ΦΠΑ	58.598,56	31.995,11	26.603,45	31.995,11	26.603,45	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	265.556,23	138.685,67	126.870,56	138.685,67	85.955,39	40.915,17

2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.12-31.12.2014

	ποσό αίτησης προς επιστροφή	ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ		
		ποσό προς επιστροφή	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση	ποσό προς επιστροφή	ποσό προς έκπτωση	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση
ποσό ΦΠΑ έργου	143.916,24	71.825,59	72.090,65	71.825,59	72.090,65	0,00
ποσό ΦΠΑ έργου	74.694,39	14.877,94	59.816,45	14.877,94	59.816,45	0,00
ποσό ΦΠΑ ΓΕΝΙΚΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	64.235,01	38.621,00	25.614,01	38.621,00	25.614,01	0,00
ποσό ΦΠΑ που δεν αφορούν την επένδυση	6.557,37	0,00	6.557,37	0,00	0,00	6.557,37
υπολειπόμενο ποσό ΦΠΑ	5.824,35	2.310,01	3.514,34	2.310,01	3.514,34	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	295.227,36	127.634,54	167.592,82	127.634,54	161.035,45	6.557,37

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α 248/7.11.2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων

“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 σ’ 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 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.....”

Επειδή, οι διατάξεις της Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ)

σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζουν, ότι:

”Άρθρο 184

Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.

Άρθρο 185

1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.....

Άρθρο 187

1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού.....

2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης.

Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού”.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση αποτελούν αντικείμενο ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., οι διατάξεις περί διακανονισμού εκπτώσεων στα επόμενα έτη.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κατά το μέρος που στρέφεται κατά **1)** της υπ’αρ./04.07..2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013, **2)** της υπ’ αριθ./04.07..2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2014, **είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα των πράξεων αυτών, και ως εκ τούτου, ορθώς εκδόθηκαν από την αρμόδια φορολογική αρχή.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./19.09.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., ήτοι:

Α) την μερική αποδοχή,

1) της υπ’ αριθ./04.07..2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2013, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
---------------	---------------	--------------------

ποσό αίτησης προς επιστροφή	ποσό προς επιστροφή	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση	ποσό προς επιστροφή	ποσό προς έκπτωση	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση
265.556,23	138.685,67	126.870,56	138.685,67	85.955,39	40.915,17

2) της υπ' αριθ./04.07..2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής χρήσης 01.01–31.12.2014, του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	
ποσό αίτησης προς επιστροφή	ποσό προς επιστροφή	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση	ποσό προς επιστροφή	ποσό προς έκπτωση	ποσό ούτε προς επιστροφή ούτε προς έκπτωση
295.227,36	127.634,54	167.592,82	127.634,54	161.035,45	6.557,37

Β) την απόρριψη, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./04.07..2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2013, του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Πρόστιμο: 200,00 €

2) της υπ' αριθ./04.07..2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2014, του Προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

Πρόστιμο: 100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.