



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Καλλιθέα 20/03/2020
Αριθμός απόφασης: 609

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, και έδρα στην επί της οδού, κατά της από 1/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ ν. 2859/2000 που αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 25/08-31/12/2016, 01/1-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την από 1/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000 που αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 25/08-31/12/2016, 01/1-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την **από 01/11/2019** έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθ./2018 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ., και αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 25/08-31/12/2016, 01/1-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018, απορρίφθηκε η με αριθ./2018 αίτηση της προσφεύγουσας εταιρίας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού **24.449,11€**, διαχειριστικής περιόδου 01/07-31/07/2018.

Συγκεκριμένα σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι:

- Α) δεν έχουν προσκομισθεί τα δικαιολογητικά υπαγωγής του άρθρου 11 του ν.4178/2013,
- Β) δεν αποδεικνύεται ότι οι κατασκευές εκτελέστηκαν το διάστημα 16/01/2017-31/07/2017, ούτε ότι οι εργασίες υλικά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά στο οικοδόμημα 3 του τοπογραφικού διαγράμματος,
- Γ) από το είδος των εργασιών που εκτελέστηκαν προκύπτει ότι έπρεπε να έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια,
- Δ) στα φορολογικά στοιχεία (Δελτία αποστολής, Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) αναγράφεται ως τόπος προορισμού έδρα του (.....) και όχι η ΘΕΣΗ,

έκρινε ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου **24.449,11€**, για τη φορολογική περίοδο 25/08/2016-31/07/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, καθώς και τον άρθρων της ΠΟΛ.1073/2004.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση της αίτησής της, την επιστροφή του αιτούμενου ποσού και την ακύρωση της προσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ προβάλλοντας τα εξής:

1. Εσφαλμένως στο πόρισμα της προσβαλλόμενης έκθεσης αναφέρεται ότι δεν προσκομίσθηκαν τα δικαιολογητικά υπαγωγής του άρθρου 11 ν.4178/2013.
2. Εσφαλμένως από τον έλεγχο δεν ελήφθησαν υπόψη τα δικαιολογητικά που προσκόμισε με τη αριθ. πρωτ./2019 απάντησή της στην πρόσκληση του ελέγχου για παροχή πληροφοριών, όπως βεβαιώσεις μηχανικών, αεροφωτογραφίες, αναλυτικές επιμετρήσεις κα

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **34§1 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο

1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. **Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου**

νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου «που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου,» υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα» . Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ τη με αριθ./2018 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού **24.449,11€**, διαχειριστικής περιόδου 01/07-31/07/2018, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού.

Επειδή, σε συνέχεια της ως άνω αίτησης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, η με αριθ./2018 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος της προσφεύγουσας για τις διαχειριστικές περιόδους 25/08-31/12/2016, 01/1-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018, το πόρισμα του οποίου καταγράφεται στην προσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου.

Επειδή, από την προσβαλλόμενη έκθεση προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρία, με κύριο αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων, μίσθωσε αυτοτελές λιθόκτιστο ισόγειο κτίσμα με κεραμοσκεπές διαιρούμενο σε 5 επιμέρους αυτοτελή διαμερίσματα 29,6τ.μ. έκαστο, συνιδιοκτησίας: **A)** του του, ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% (αριθ. Δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης/2017 με περίοδο ισχύος 16/01/2017 έως 31/12/2028 και ημερομηνία αποδοχής 28/02/2017) και **B)** της του ποσοστό συνιδιοκτησίας 50% (αριθ. Δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης/2017 με περίοδο ισχύος 16/01/2017 έως 31/12/2028 και ημερομηνία αποδοχής 28/02/2017) το οποίο κτίσμα βρίσκεται σε αγροτεμάχιο εμβαδού 20.600τ.μ. που κείται στη θέση

Επειδή, ομοίως, από τη προσβαλλόμενη έκθεση προκύπτει ότι στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των ελεγχόμενων περιόδων, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει δηλώσει συνολικές **φορολογητέες εισροές ύψους 101.900,00€ και ΦΠΑ εισροών ύψους 24.449,11€.**

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της προσβαλλόμενης έκθεσης: «ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι:

A) δεν έχουν προσκομισθεί τα δικαιολογητικά υπαγωγής του άρθρου 11 του ν.4178/2013,

B) δεν αποδεικνύεται ότι οι κατασκευές εκτελέστηκαν το διάστημα 16/01/2017-31/07/2017, ούτε ότι οι εργασίες υλικά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά στο οικοδόμημα 3 του τοπογραφικού διαγράμματος,

Γ) από το είδος των εργασιών που εκτελέσθηκαν προκύπτει ότι έπρεπε να έχει εκδοθεί οικοδομική άδεια,
Δ) στα φορολογικά στοιχεία (Δελτία αποστολής, Τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) αναγράφεται ως τόπος
προορισμού έδρα του (.....) και όχι η ΘΕΣΗ
.....),

έκρινε ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου **24.449,11€**, για τη
φορολογική περίοδο 25/08/2016-31/07/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, καθώς και τον
άρθρων της ΠΟΛ.1073/2004.»

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι εσφαλμένως και αυθαίρετα
ο έλεγχος απέρριψε το κρινόμενο αίτημα επιστροφής ΦΠΑ και εσφαλμένως από τον έλεγχο δεν ελήφθησαν
υπόψη τα δικαιολογητικά που προσκόμισε με τη αριθ. πρωτ./2019 απάντησή της στην
πρόσκληση του ελέγχου για παροχή πληροφοριών, όπως βεβαιώσεις μηχανικών, αεροφωτογραφίες,
αναλυτικές επιμετρήσεις κα.

Επειδή, συγκεκριμένα προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε τόσο στον έλεγχο
όσο και στην Υπηρεσία μας τα κάτωθι:

Α) Την με αριθ./2016 βεβαίωση του Υπουργείου Περιβάλλοντος Ενέργειας και Κλιματικής
Αλλαγής με την οποία βεβαιώνεται η **περαίωση της διαδικασίας υπαγωγής στο ν.4172/2013** για το
παρακάτω ακίνητο: «Διώροφη κατοικία με υπόγειους αποθηκευτικούς χώρους με προσθήκη ισόγειας
κατοικίας με μπάρμπεκιου. Ισόγεια τσιμεντένια αποθήκη με ανοικτό γκαράζ. Πέντε ισόγειοι λιθόκτιστοι
ξενώνες κολλητές στη δυτική πλευρά. Δύο αγροτικές αποθήκες στη βόρεια ανατολική πλευρά και μία στη
Δυτική πλευρά του αγρού. Διαμορφωμένος περιβάλλοντας χώρος, τσιμεντοστρωμένοι διάδρομοι μεταξύ των
κτισμάτων. Υπαίθριο γήπεδο μπάσκετ. Περιφραγμένη ιδιοκτησία με τοίχιο και κάγκελα, κιόσκι στην είσοδο
του αγρού.»

Ο έλεγχος, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία, δεν έλαβε υπόψη του την ως άνω βεβαίωση ζητώντας από την
προσφεύγουσα την προσκόμιση των δικαιολογητικών υπαγωγής του κρινόμενου ακινήτου στο άρθρο 11 του
ν.4178/2013, δικαιολογητικά τα οποία προσκομίστηκαν στο αρμόδιο Υπουργείο Περιβάλλοντος Ενέργειας
και Κλιματικής Αλλαγής, προκειμένου να «τακτοποιηθεί» το ακίνητο και να εκδοθεί η προσκομισθείσα με
αριθ./2016 βεβαίωση οριστικής υπαγωγής του ως άνω ακινήτου στο ν.4178/2013.

Β) Την βεβαίωση του πολιτικού μηχανικού με την οποία ο
υπογράφων μηχανικός βεβαιώνει ότι στις 31/07/2018 είχαν ολοκληρωθεί οι εργασίες στις πέντε (5) αυτόνομες
οικίες ιδιοκτησίας, που βρίσκονται στην περιοχή
..... (θέση). Για τις εργασίες που έγιναν, δεν απαιτείται έκδοση
Οικοδομικής άδειας ή μικρής κλίμακας εργασιών, λόγω του ότι οι εργασίες αυτές ανήκουν στην κατηγορία
του άρθρου 30 του ν.4495/2017 (ΦΕΚ 167/2017) και ενδεικτικά ήταν οι κάτωθι:

- Εξωτερικοί και εσωτερικοί χρωματισμοί
- Επισκευή επιχρισμάτων
- Επισκευή όψεων
- Κατασκευές για την μετακίνηση και εξυπηρέτηση των ατόμων με αναπηρία
- Συντήρηση, επισκευή και τμηματική αντικατάσταση εγκαταστάσεων και αγωγών
- Αντικατάσταση εσωτερικών και εξωτερικών κουφωμάτων και υαλοπινάκων στα ίδια ανοίγματα

- Συντήρηση και επισκευή στεγών χωρίς χρήση ικριωμάτων
- Διαμορφώσεις του εδάφους (συν/πλην 0,80μ. από το φυσικό έδαφος)
- Τοποθέτηση κλιματιστικών για θέρμανση
- Τοποθέτηση ηλιακών θερμοσιφώνων
- Εγκατάσταση εξοπλισμού (ντουλάπες)
- Κατασκευές (σκάλες, κεκλιμένα επίπεδα, ράμπες, αντηρίδες και πεζούλια στους ακόλυπτους χώρους).

Ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη την ως άνω βεβαίωση και κρίνει ότι οι εκτελεσθείσες εργασίες παραπέμπουν σε ανέγερση των πέντε αυτοτελών ιδιοκτησιών και όχι σε εργασίες που δεν απαιτείται έκδοση Οικοδομικής άδειας, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία.

Γ) Την από 19/09/2019 δήλωση του μηχανικού με την οποία βεβαιώνεται πως, κατά την φάση της οριστικής υπαγωγής αυθαιρέτων κατασκευών, και την ρύθμιση αυτών δια του ν.4178/2013, δεν απαιτείται ανάρτηση φωτογραφικής τεκμηρίωσης. Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο δυο αεροφωτογραφίες του Ελληνικού κτηματολογίου, του μηχανικού καθώς και οκτώ φωτογραφίες απεικόνισης των εργασιών ανακαίνισης – συντήρησης των 5 αυτοτελών ξενώνων στη θέση , που ελήφθησαν το χρονικό διάστημα από 16/01/2017 έως 31/07/2018, όπως βεβαιώνει ο αρχιτέκτων μηχανικός

Η ως άνω βεβαίωση και το φωτογραφικό υλικό δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία.

Δ) Την επιμέτρηση οικοδομικών υλικών ανακαίνισης του αρχιτέκτονα μηχανικού , (5) σπιτιών/ ξενώνων στη ΘΕΣΗ , του ιδιοκτήτη , που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του ν. 4178/2013, με την οποία επιμέτρηση ο υπογράφων μηχανικός βεβαιώνει το είδος των εργασιών που εκτελέστηκαν, την τιμή μονάδας τους και το κόστος τους, το οποίο στο σύνολό του ανέρχεται στο ποσό των **89.042,16€**. Επιπλέον στην ως άνω επιμέτρηση αναφέρεται ότι οι αναφερόμενες επιμετρήσεις αφορούν το χρονικό διάστημα από 16/01/2017 έως 31/07/2018.

Ο έλεγχος την ως άνω επιμέτρηση δεν την έλαβε υπόψη του κρίνοντας ότι δεν αποδεικνύεται ότι οι κατασκευές εκτελέστηκαν το διάστημα 16/01/2017-31/07/2017, ούτε ότι οι εργασίες υλικά χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά στο οικοδόμημα 3 του τοπογραφικού διαγράμματος.

Ε) Το σύνολο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων των ελεγχόμενων φορολογητέων περιόδων (τα προσκόμισε μόνο στον έλεγχο).

Από την υπό κρίση προσβαλλόμενη έκθεση (σελ. 6) προκύπτει ότι ο έλεγχος έκρινε ότι τα οικονομικά δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά των δηλώσεων και ότι έχουν αναγραφεί σωστά (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με το συντελεστή ΦΠΑ) οι εισροές (αγορές και δαπάνες) και οι εκροές, όπως προκύπτουν συνολικά από τους οικείους λογαριασμούς των τηρούμενων βιβλίων, το δε ύψος των φορολογητέων εισροών ανέρχεται στο ποσό των 101.900,00€ και ο ΦΠΑ εισροών στο ποσό των 24.449,11€.

Περαιτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος έλεγξε 6 παραστατικά εκδόσεως του , ΑΦΜ: , έδρα και του

....., ΑΦΜ:, έδρα
συνολικής καθαρής αξίας 14.136,11€ πλέον ΦΠΑ ύψους 3.392,66€, για τα οποία διαπίστωσε ότι ο τόπος παράδοσης των αγαθών ήταν η έδρα της προσφεύγουσας (.....) και όχι η εγκατάσταση στις

Ο έλεγχος βάσει της ως άνω διαπίστωσης που προέκυψε από παραστατικά συνολικής καθαρής αξίας 14.136,11€ πλέον ΦΠΑ ύψους 3.392,66€, απέρριψε στο σύνολό του το αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή ποσού ΦΠΑ 24.449,11€.

Επειδή, επιπροσθέτως, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν κοινοποίησε εγγράφως στην προσφεύγουσα τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου (άρθρο 28 του ν.4174/2013) ούτε εξέδωσε οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ (άρθρο 34 του ν.4174/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999)** με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. **Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).**

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί τις απαραίτητες προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 34 του ν.2859/2000 και στη ΠΟΛ.1073/2004, για επιστροφή του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τελείως αναπόδεικτα και εσφαλμένα η Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ απέρριψε το αίτημά της είναι βάσιμος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013,

και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, παρέλκει η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **10/012/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, και την ακύρωση της από 1/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν. 2859/2000 που αφορά τις διαχειριστικές περιόδους 25/08-31/12/2016, 01/1-31/12/2017 και 01/01-31/12/2018, της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, για τυπικούς λόγους.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 με υποχρέωση.