



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19/07/2022

Αριθμός απόφασης: 2573

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/03/2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/03/2015, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 17/02/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/03/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 57.312,22 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 28.656,12 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **85.968,34 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 17/02/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα την εν λόγω έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2015:

1. Μετέφερε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α ύψους 80.759,80 ευρώ της 31/12/2011, το οποίο είχε παραγραφεί, καθώς δεν συμψηφίστηκε με αντίστοιχο φόρο εκροών των ετών 2012, 2013 και 2014. Συνεπώς δεν αναγνωρίστηκε για συμψηφισμό τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 - 31/12/2015, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000.
2. Διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 9.903,83 ευρώ που αντιστοιχεί σε δαπάνες καθαρής αξίας ποσού 43.060,57 ευρώ, οι οποίες σχετίζονται αποκλειστικά με απαλασσόμενη στο Φ.Π.Α δραστηριότητα της επιχείρησης (εκμίσθωση ακινήτων) και σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 δεν παρέχεται έκπτωση, καθώς δε χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.
3. Δε συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση του μηνός Ιουνίου 2015 ποσό φορολογητέων εκροών 270,00 ευρώ και δεν απέδωσε το Φ.Π.Α εκροών ποσού 62,10 ευρώ από την πώληση παγίου στοιχείου που αφορά το υπ' αριθμ./2015 τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής εκδόσεως της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας η με αριθμ./2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/03/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομη η εις διπλούν αφαίρεση του ποσού 26.708 ευρώ από τον εκπεστέο Φ.Π.Α. εισροών φορολογικής περιόδου 2015. Συγκεκριμένα, το εν λόγω ποσό συμπεριλαμβανόταν τόσο στο μεταφερόμενο από τη χρήση 2011 Φ.Π.Α. εισροών ποσού 80.759,80 ευρώ, το οποίο η φορολογική αρχή θεώρησε ότι δε δικαιούται να εκπέσει κατά το φορολογικό έτος 2015 λόγω παραγραφής του οικείου δικαιώματός της να αιτηθεί την επιστροφή του, όσο και στο ποσό των 48.856,59 ευρώ, το οποίο η ίδια αφαιρέσει από το Φ.Π.Α. εισροών, που δικαιούταν να εκπέσει κατά τη χρήση 2015 εκ του λόγου ότι αφορούσε σε απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις και συγκεκριμένα σε μεταβιβάσεις ακινήτων πρώτης κατοικίας. Συνακόλουθα, το ποσό των 26.708 ευρώ αφαιρέθηκε παρανόμως δύο φορές από τον Φ.Π.Α. εισροών, που δικαιούταν να εκπέσει κατά τη χρήση 2015.

2. Παράνομη η μη αποδοχή της έκπτωση Φ.Π.Α. ποσού 9.903,83 ευρώ επί εισροών ύψους 43.060,57 ευρώ. Οι εν λόγω εισροές δεν αφορούσαν σε απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. μισθώσεις ακινήτων, όπως πλημμελώς θεώρησε η φορολογική αρχή, αλλά σε υπαγόμενες στον Φ.Π.Α. εισροές επισκευής, εξοπλισμού, ανακαίνισης και συντήρησης ακινήτου και ως εκ τούτου νομίμως εξέπεσε τον αναλογούντα επ' αυτών Φ.Π.Α. ποσού 9.903,83 ευρώ.

3. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή Φ.Π.Α. χρήσης 2011, καθώς αναφορικά με το Φ.Π.Α. το αδίκημα της φοροδιαφυγής στοιχειοθετείται στην περίπτωση μη καταβολής ποσού κυρίου φόρου υπερβαίνοντος τα 50.000 ευρώ ανά φορολογικό έτος. Εν προκειμένω, έχει καταλογιστεί σε βάρος της Φ.Π.Α. ποσού κυρίου φόρου 57.312,22 ευρώ, ωστόσο σύμφωνα με τα προαναφερθέντα η φορολογική αρχή θα έπρεπε να δεχτεί την έκπτωση Φ.Π.Α. εισροών ποσού 26.708 ευρώ και ποσού 9.903,83 ευρώ οπότε και το ποσό του καταλογισθέντος Φ.Π.Α. σε βάρος της θα είναι χαμηλότερο των 50.000 ευρώ και δε θα στοιχειοθετείται το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 3α του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους "εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

.....

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 27 περ. α' του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκπιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

.....

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές

.....

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015 μετέφερε πιστωτικό ποσό φόρου για έκπτωση ύψους 33.413,51 ευρώ. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προέκυψε για την προσφεύγουσα εταιρεία χρωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 57.312,22 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρου με βάση την δήλωση της προσφεύγουσας ύψους 90.725,73 ευρώ. Συνεπώς, ακόμα και αν γίνουν δεκτοί στο σύνολό τους οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί αναγνώρισης της έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών ποσού 26.708 ευρώ και ποσού 9.903,83 ευρώ, η διαφορά στο ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας για το φορολογικό έτος 2015 υπερβαίνει τις 50.000 ευρώ και ως εκ τούτου, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής και το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξης καταλογισμού για το φορολογικό έτος 2015 παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, ήτοι στις 31/12/2026.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο:

«Άρθρο 6 Παράδοση ακινήτων

1. Παράδοση ακινήτων είναι η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων ή τμημάτων τους και του οικοπέδου που μεταβιβάζεται μαζί με αυτά ως ενιαία ιδιοκτησία ή ιδανικών μεριδίων οικοπέδου επί των οποίων εφαρμόζεται το αμάχητο τεκμήριο της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Α.Ν. 1521/1950 (ΦΕΚ 245 Α΄) που κυρώθηκε με το Ν. 1587/1950 (ΦΕΚ 294 Α΄), εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά.

Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται:

α) ως κτίρια, τα κτίσματα γενικά και οι κάθε είδους κατασκευές που συνδέονται με τα κτίσματα ή με το έδαφος κατά τρόπο σταθερό και μόνιμο,

β) ως πρώτη εγκατάσταση, η πρώτη χρησιμοποίηση με οποιονδήποτε τρόπο των κτιρίων ύστερα, από την ανέγερσή τους, όπως είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η μίσθωση ή άλλη χρήση.

.....

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 και της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται για ακίνητα, των οποίων η άδεια κατασκευής εκδίδεται ή αναθεωρείται από 1ης Ιανουαρίου 2006, εφόσον μέχρι την ημερομηνία αναθεώρησης δεν έχουν αρχίσει οι εργασίες κατασκευής. Εφόσον έχει κατατεθεί πλήρης φάκελος στην πολεοδομία και έχει υπογραφεί προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο κατασκευής μέχρι την 25/11/2005, μπορεί να χορηγηθεί εξαίρεση από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, με αίτηση των ενδιαφερομένων.

.....

Άρθρο 7 Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών

1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο.

2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

.....

γ) η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπει το άρθρο 6,

.....

Άρθρο 16 Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

.....

3. Ειδικά για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 περίπτωση α' του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 περίπτωση γ' του άρθρου 7, η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά το χρόνο:

α) υπογραφής του οριστικού συμβολαίου,

β) σύνταξης της έκθεσης κατακύρωσης στην περίπτωση εκούσιου ή αναγκαστικού πλειστηριασμού και μέχρι τη σύνταξη της περίληψης κατακυρωτικής έκθεσης,

γ) μεταγραφής στις λοιπές περιπτώσεις που δεν απαιτείται η κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου,

δ) πραγματοποίησης των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

ε) υπογραφής προσυμφώνου, με τον όρο της αυτοσύμβασης που προβλέπει το άρθρο 235 του Αστικού Κώδικα εφόσον καταβλήθηκε ολόκληρο το τίμημα και παραδόθηκε η νομή του ακινήτου.

.....

Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,

.....

λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

- την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,

- τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,

β) η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων. Η απαλλαγή αυτή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου.

.....

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.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

.....

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

.....

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για

κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

7. Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

8. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

9. Στην περίπτωση παράδοσης καινούργιου μεταφορικού μέσου, που απαλλάσσεται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 28, ο προς έκπτωση φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου που αναλογεί στην αξία παράδοσης.

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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

.....

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκππτώσεων

1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

.....

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

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

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

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

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

.....

Άρθρο 57

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 κοινοποιήσεως 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.»

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1131481/ΠΟΛ.1282/1992** ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Συγκεκριμένα στην παρ. 2 του άρθρου 23 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» της εν λόγω ΠΟΛ. αναφέρεται:

«Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (πρώην 26 του ν.1642/1986), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί

οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.»

Επειδή, περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξης εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι, καταρχήν, αναγκαία για να αναγνωριστεί το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να εκπέσει τον Φ.Π.Α. επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. που βαρύνει την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών εισροών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών αυτών περιλαμβάνονται μεταξύ των συστατικών στοιχείων της τιμής των φορολογούμενων πράξεων εκροών οι οποίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

Επειδή, κατά τα ανωτέρω, αν κατά την έναρξη χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών αυτά χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί στο δημόσιο ο ΦΠΑ που έχει εκπεστεί ή επιστραφεί. Κατά συνέπεια εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα και αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητα, ωστόσο η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα να ελέγξει τα πραγματικά περιστατικά και την πλήρωση των προϋποθέσεων (Σχετ. εγγ. Δ14Α 1107283 ΕΞ 2010, ΔΕΕ C-110/94, C-100/98, C-147/98, C-37/95 και C-400/98) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ - ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος - Α. Κλωνή, Εκδ. Σταματόπουλου, 2015 σελ. 905].

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, με το από 09/03/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό χρησιδανείου οριζόντιας ιδιοκτησίας μεταξύ των συμβαλλομένων: α) με ΑΦΜ: και συζ. με ΑΦΜ: που έχουν στην πλήρη και αποκλειστική κυριότητά τους κοινώς, αδιαιρέτως και κατ' ισομοιρία μία οριζόντια ιδιοκτησία – χώρο γραφείων - υπό το στοιχείο Α1 συνολικής επιφανείας 138,50 τ.μ. κειμένης στον πρώτο (Α) όροφο πολυκατοικίας επί της οδού αρ. του Δήμου και β) της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» οι πρώτοι συμβαλλόμενοι μεταβίβασαν και παρέδωσαν τη χρήση της παραπάνω περιγραφόμενης οριζοντίου ιδιοκτησίας για χρονικό διάστημα δέκα (10) ετών (από 09/03/2015 έως 08/03/2025) στη δεύτερη συμβαλλόμενη ετερόρρυθμη εταιρεία, η οποία με δικές της δαπάνες και επιμέλεια θα προέβαινε σε αλλαγή χρήσης της ανωτέρω ιδιοκτησίας από χώρο γραφείων σε τρεις κατοικίες. Με το εν λόγω συμφωνητικό η προσφεύγουσα εταιρεία απέκτησε για το παραπάνω χρονικό διάστημα το

δικαίωμα για την άμεση χρήση, καθώς και την εκμετάλλευση και κάρπωση αυτής και να απολαμβάνει όλα τα εξ' αυτής πάσης φύσεως ωφελήματα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2015 διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ποσού 9.903,83 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε δαπάνες καθαρής αξίας ποσού 43.060,57 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν για την αλλαγή της χρήσης του παραπάνω ακινήτου, το οποίο στη συνέχεια, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, που υποβλήθηκαν κατά τα έτη 2015-2021, εκμισθώθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία ως οικία σε μισθωτές μη υποκείμενους στο φόρο, οι οποίοι έχουν δηλώσει τη διεύθυνση αυτή ως τόπο κατοικίας τους. Η εν λόγω πράξη (εκμίσθωση ακινήτου) δεν αποτελεί φορολογητέα στο Φ.Π.Α. παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 8 του ν.2859/2000, αλλά απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. βάσει των διατάξεων της περ. κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000. Συνεπώς, οι δαπάνες αυτές, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον πίνακα στις σελ. 22-24 της έκθεσης ελέγχου, σχετίζονται αποκλειστικά με απαλλασσόμενη στο Φ.Π.Α δραστηριότητα της επιχείρησης (εκμίσθωση ακινήτων), καθώς αφορούν αποκλειστικά το προαναφερθέν ακίνητο, **στο οποίο δε διενεργούνται φορολογητέες πράξεις**. Συνεπώς μη νόμιμα η προσφεύγουσα εταιρεία διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών ποσού 9.903,83 ευρώ χωρίς να έχει το δικαίωμα αυτό βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, βάσει των οποίων **η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο**».

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1219/1998 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Συμπληρωματικές οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 "Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών"), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι:

«3. Σε ότι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα: **Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο μπορεί να μεταφέρεται για έκπτωση κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δεν θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά.** Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτή τη χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του, ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Τέλος, τονίζεται ότι το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται, όσον αφορά το συμψηφισμό του, με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει κατά τις τρεις (3) επόμενες διαχειριστικές περιόδους και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκροών των τριών (3) επομένων διαχειριστικών περιόδων είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο, θεωρείται ότι δεν συμψηφίστηκε και, επομένως, κατά το μέρος της διαφοράς αυτής μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογούμενου, η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής.

4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015 μετέφερε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 130.844,87 ευρώ, το οποίο προέρχεται κατά το ποσό των 80.759,80 ευρώ από πιστωτικό υπόλοιπο του έτους 2011 και κατά το ποσό των 50.085,07 από το φόρο εισροών των ετών 2012, 2013 και 2014, όπως αναλύεται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ ΑΠΟ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ ΓΙΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ
01/01/2011 - 31/12/2011	-	-	-	-	85.218,84
01/01/2012 - 31/12/2012	-	31.725,18	31.725,18	80.759,80	112.484,98
01/01/2013 - 31/12/2013	-	7.177,83	7.177,83	112.484,98	119.662,81
01/01/2014 - 31/12/2014	-	11.182,06	11.182,06	119.662,81	130.844,87

Όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, μέρος του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της 31/12/2011, ποσού 80.759,80 ευρώ, έχει παραγραφεί, καθώς δε συμψηφίστηκε με αντίστοιχο φόρο εκροών των ετών 2012, 2013 και 2014, αλλά ούτε και ζητήθηκε η επιστροφή του. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του ν. 2859/2000, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του έτους 2011 ύψους 80.759,80 ευρώ, το οποίο δεν συμψηφίστηκε εντός τριετίας με φορολογητέες εκροές, ούτε υποβλήθηκε αίτηση προς επιστροφή, έχει παραγραφεί και δεν το αναγνώρισε για συμψηφισμό τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015.

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1083/2006 διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«1. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, υπόκειται σε Φ.Π.Α. Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση ήταν μέχρι 31/12/2005 απαλλασσόμενες λόγω της αναστολής εφαρμογής του ΦΠΑ στα ακίνητα. Με το νέο νόμο, η παράδοση νεόδμητων ακινήτων υπάγεται πλέον σε Φ.Π.Α. και συνεπώς οι επιχειρήσεις αυτές από 1.1.2006 διενεργούν φορολογητέες πράξεις.

Οι επιχειρήσεις ανέγερσης οικοδομών προς πώληση μπορεί να είναι φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής, κοινωνίες κ.λπ.

Η ανέγερση οικοδομών από τις παραπάνω επιχειρήσεις μπορεί να γίνεται είτε άμεσα από τις ίδιες είτε αναθέτοντας εργολαβίες ή υπεργολαβίες σε άλλους, ανεξαρτήτως εάν ανεγείρουν σε ιδιόκτητο οικόπεδο ή με το σύστημα της αντιπαροχής.

.....

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 του Ν.3427/2005 αντικαταστάθηκε η περίπτωση γ της παραγράφου 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) και ορίστηκαν οι περιπτώσεις

που συνιστούν αυτοπαράδοση ακινήτων. Όπως συμβαίνει και με κάθε άλλο αγαθό και υπηρεσία έτσι και στην περίπτωση των ακινήτων, εξομοιώνεται με παράδοση (αυτοπαράδοση) η ανάληψη του ακινήτου από τον υποκείμενο για κάλυψη προσωπικών του αναγκών ή της οικογενείας του ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή η διάθεση από τον υποκείμενο στο φόρο ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης, σε άλλη μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου.

Τέτοιες περιπτώσεις είναι η ιδιοκατοίκηση, η ιδιόχρηση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης, η μίσθωση, η χρησιμοποίηση ακινήτου ως παγίου το οποίο είχε κατασκευαστεί με σκοπό την πώλησή του (και έχει ήδη ασκηθεί ως προς αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) σε δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου που δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. επιχείρηση με δραστηριότητα κατασκευή και πώληση ακινήτων και ασφαλιστικές εργασίες, ιδιοχρησιμοποιεί γραφείο που είχε κατασκευάσει προς πώληση προκειμένου να στεγάσει τον κλάδο των ασφαλειών).

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση διάθεσης ακινήτου για χρήση του ως παγίου σε άλλη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ περί διακανονισμού και παρακολούθησης του επί πενταετία. Ανεξάρτητα από την υποχρέωση για διακανονισμό του παγίου, μεταβίβαση αυτής της ιδιοκτησίας (παγίου) πριν ή μετά την πενταετία του διακανονισμού θα υπαχθεί σε ΦΜΑ.

.....

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 1 του Ν. 3427/2005 αντικαθίσταται η περίπτωση λ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων εκτός από την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6 και τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, οι οποίες υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Περαιτέρω, απαλλάσσονται από το φόρο και οι περιπτώσεις παράδοσης νεόδμητων ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την αγορά πρώτης κατοικίας.

Η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. ισχύει για όλη την αξία της παράδοσης του μεταβιβαζόμενου ως πρώτη κατοικία ακινήτου. Συνεπώς, η μεταβίβαση αυτή εμπίπτει στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και για το τυχόν μεγαλύτερο του απαλλασσόμενου κατά περίπτωση ορίου καταβάλλεται ο αναλογών φόρος μεταβίβασης (Φ.Μ.Α.).

Η απαλλαγή αυτή κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης, γι' αυτό και θα πρέπει να ερευνάται προσεκτικά η ύπαρξη των προϋποθέσεων για να θεωρηθεί κάποιος δικαιούχος απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης για πρώτη κατοικία, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουμε απαλλαγή της παράδοσης του ακινήτου από τον Φ.Π.Α. και υπαγωγής της πράξης αυτής στις διατάξεις του Φ.Μ.Α. και κατά συνέπεια διαφοροποίηση και του υπόχρεου προσώπου απέναντι στο δημόσιο.

10. Με την παράγραφο 10 του Ν. 3427/2005 οι παράγραφοι 7 και 8 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. αναριθμούνται σε 8 και 9 αντίστοιχα και προστίθεται νέα παράγραφος 7 με την οποία καθορίζεται ο τρόπος άσκησης καθώς και το δικαιούμενο ποσοστό έκπτωσης του φόρου. **Προϋπόθεση για την έκπτωση του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι εισροές της επιχείρησης είναι, οι εισροές αυτές να χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.** Έτσι όταν μια κατασκευαστική επιχείρηση διενεργεί παραδόσεις ακινήτων υποκείμενες σε Φ.Π.Α., εκπίπτει ολόκληρο

το φόρο των εισροών της. Σε περίπτωση όμως που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης (π.χ. μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, δωρεά ακινήτου) δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Για το λόγο αυτό πρέπει να προσδιοριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης καθώς και ο ΦΠΑ που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί μέσω της περιοδικής δήλωσης στο πεδίο «αφαιρούμενα ποσά».

Το ποσό του εκπιπτόμενου φόρου προσδιορίζεται ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

Σημειώνεται ότι ο προσδιορισμός του εκπιπτόμενου ποσοστού Φ.Π.Α. που βαρύνει τις κοινές λειτουργικές δαπάνες π.χ. γραφική ύλη, έξοδα καθαριότητας κλπ βρίσκεται και για τις κατασκευαστικές επιχειρήσεις με βάση το κλάσμα που ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000).»

Επειδή, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, η προσφεύγουσα εταιρεία συμπεριέλαβε στα αφαιρούμενα ποσά των περιοδικών δηλώσεων των μηνών Απριλίου και Ιουνίου 2015 το συνολικό ποσό των 48.856,59 ευρώ που αφορά σε απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις (μεταβίβαση πρώτης κατοικίας), για τις οποίες δεν προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών. Ειδικότερα, στη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2015 - 30/04/2015 αφαιρέθηκε από το σύνολο του φόρου εισροών το ποσό των 13.789,43 ευρώ (Κωδικός 428 δήλωσης Φ.Π.Α.), που αντιστοιχούσε στο διαμέρισμα πρώτου ορόφου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ./2015 Συμβόλαιο. Περαιτέρω, στη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2015 - 30/06/2015 αφαιρέθηκε από το σύνολο του φόρου εισροών το ποσό των 35.067,16 ευρώ (Κωδικός 428 δήλωσης Φ.Π.Α.), και συγκεκριμένα ποσό 17.533,58 ευρώ που αντιστοιχούσε σε διαμέρισμα τρίτου ορόφου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ./2015 Συμβόλαιο και ποσό 17.533,58 ευρώ που αντιστοιχούσε σε διαμέρισμα τέταρτου ορόφου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ./2015 Συμβόλαιο. Τα ανωτέρω εμφανίζονται και στη σελίδα 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου, όπου αναφέρεται ότι, όπως προέκυψε από το ειδικό έντυπο απολογιστικού κόστους οικοδομής, το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας με αριθμό καταχώρισης/2015, το ποσό των 48.856,59 ευρώ του Φ.Π.Α. εισροών διαμορφώθηκε σταδιακά από την έναρξη της κατασκευής μέχρι το επίμαχο έτος (2010-2015) και αναλύεται στις ιδιοκτησίες ως εξής:

A/A	ΟΡΟΦΟΣ	ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑ	ΠΟΣΟ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΙΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΙΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΕΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜ/ΧΗΣ (χιλ. οικοπέδου)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ
1	1ος	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ (Α1) ΑΠΟΘΗΚΗ 1- ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ 7	113.343,61	13.789,43	151	/2015
5	3ος	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ (Γ) ΑΠΟΘΗΚΗ 5 – ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ 4	144.119,02	17.533,58	192	/2015

6	4ος	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ (Δ) ΑΠΟΘΗΚΗ 6 – ΘΕΣΗ ΣΤΑΘΜΕΥΣΗΣ 3	144.119,02	17.533,58	192	/15
ΣΥΝΟΛΑ			401.581,65	48.856,59		

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της υποπερ. β' της περ. λα' του άρθρου 22 του ν.2859/2000, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση ακινήτων σε δικαιούχους απαλλαγής από το φόρο μεταβίβασης κατά την απόκτηση πρώτης κατοικίας, καθώς και η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου που συνίσταται υπέρ των ανωτέρω ακινήτων, και η εν λόγω απαλλαγή από το Φ.Π.Α. κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο της παράδοσης του ακινήτου. Για το λόγο αυτό, οι σχετικές διατάξεις ορίζουν ότι πρέπει να προσδιοριστεί ο Φ.Π.Α. των εισροών που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και ο Φ.Π.Α. που βάρυνε τις ιδιοκτησίες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης και να διακανονισθεί μέσω της περιοδικής δήλωσης στο πεδίο «αφαιρούμενα ποσά», καθώς σε περίπτωση που διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο για τις οποίες δεν προβλέπεται από το νόμο δικαίωμα έκπτωσης, όπως είναι η μεταβίβαση πρώτης κατοικίας, **δεν μπορεί να εκπέσει το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών.**

Επειδή στο άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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 εμπειριστωμένα 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 στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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, στις διατάξεις του άρθρου 17 εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζεται:

«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.»

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι παρανόμως η φορολογική αρχή αφαίρεσε εις διπλούν από τον εκπιπόμενο από την εταιρεία μας Φ.Π.Α. εισροών το ποσό των 26.708 ευρώ, το οποίο συμπεριλαμβανόταν τόσο στο μεταφερόμενο από τη χρήση 2011 Φ.Π.Α. εισροών ποσού 80.759,80 ευρώ, το οποίο ο έλεγχος θεώρησε ότι δε δικαιούται να εκπέσει κατά το φορολογικό έτος 2015 λόγω παραγραφής του οικείου της μας να αιτηθεί την επιστροφή του, όσο και στο ποσό των 48.856,59 ευρώ, το οποίο η ίδια αφαίρεσε από το Φ.Π.Α. εισροών, που δικαιούταν να εκπέσει κατά τη χρήση 2015 εκ του λόγου ότι αφορούσε σε απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις και συγκεκριμένα σε μεταβιβάσεις ακινήτων πρώτης κατοικίας.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 17/02/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου **μη αιτιολογημένα αφαίρεσε** από το σύνολο του φόρου εισροών μέρος του ποσού των 48.856,59 ευρώ που αφορά τις χρήσεις 2010 και 2011, το οποίο συμπεριλαμβανόταν στο μεταφερόμενο από τη χρήση 2011 Φ.Π.Α. εισροών ποσού 80.759,80 ευρώ, **το οποίο τελικά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση** λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της προσφεύγουσας εταιρείας. Όπως προκύπτει από τα αναφερόμενα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η αρμόδια για τον υπό κρίση έλεγχο Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας **δεν εξέτασε και δεν έλαβε υπόψη, ως όφειλε, το πραγματικό γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν εξέπεσε το φόρο που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή των ιδιοκτησιών για τις οποίες τελικά κρίθηκε, με την υπογραφή των οριστικών συμβολαίων, ότι δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (μεταβιβάσεις πρώτης κατοικίας).** Συνεπώς, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καταλογισμού του κύριου και πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015 χωρίς να διενεργήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να προσδιοριστεί το ακριβές ποσό που θα συμπεριληφθεί στα αφαιρούμενα ποσά της δήλωσης, το οποίο αφορά τις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. πράξεις μεταβίβασης πρώτης κατοικίας, για τις οποίες δεν προβλέπεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που επιβάρυνε τις εισροές που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή αυτών των ιδιοκτησιών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου σχετικά με το ποσό αφαιρέθηκε από το σύνολο του φόρου εισροών, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 17/02/2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, το πόρισμα του ελέγχου κατά το μέρος που αφορά τη διαφορά Φ.Π.Α. που προέκυψε: α) από τη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 80.759,80 ευρώ της 31/12/2011, το οποίο είχε παραγραφεί, και β) από τη μη νόμιμη διενέργεια έκπτωσης φόρου εισροών ποσού 9.903,83 ευρώ που αντιστοιχεί σε δαπάνες καθαρής αξίας ποσού 43.060,57 ευρώ, οι οποίες σχετίζονται αποκλειστικά με απαλλασσόμενη στο Φ.Π.Α δραστηριότητα της επιχείρησης (εκμίσθωση ακινήτων), δεν τροποποιείται με την παρούσα Απόφαση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/03/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλλιθέας, φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/03/2015, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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