



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.09.2022

Αρ. απόφασης: 1874

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10**

**Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη**

**Τηλέφωνο : 2313332246**

**E-Mail : ded.thess@aaade.gr**

**Url : www.aaade.gr**

**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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

**2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία ..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: ....., με έδρα στη ....., κατά: α) της υπ' αρ. .... /06.04.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 30.09.2021 και β) της υπ' αρ. 111/06.04.2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.**

**5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.**

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ. ....../26.04.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία ..... Ο.Ε.» με ΑΦΜ: ....., που 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:

α) Με την υπ' αρ. ....../06.04.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 – 30.09.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.... προσδιορίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. για επιστροφή ποσού 1.551,22€, αντί ποσού ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 3.412,62€, που δηλώθηκε με την υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ 3<sup>ου</sup> τριμήνου του 2021 ( αρ.δηλ.....28.11.2021).

β) Με την υπ' αρ. υπ' αρ. ....06.04.2022 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 600,00€ ( 3 χ100,00χ2 λόγω υποτροπής), λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων α' ,β' ,γ' τριμήνου του έτους 2021 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του Ν.4174/2013.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία, τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, είναι υπαγόμενη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, έχει ως κύρια δραστηριότητα χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων κυρίως σταφυλιών Για τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις διαθέτει μισθωμένο επαγγελματικό ακίνητο, επιφάνειας 364,01 τμ εντός αγροτεμαχίου επιφάνειας 6.626,50 τ.μ. στον οικισμό ..... του Δήμου ....., ιδιοκτησίας ..... με ΑΦΜ ..... (αρ. ....28.07.2020 δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, με μηνιαίο μίσθωμα 50,00 ευρώ και διάρκεια μίσθωσης από 01.07.2020 έως 30.06.2023). Με την με αρ. ....../23.01.2022 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, τροποποιείται η διάρκεια μίσθωσης από 01.12.2021 έως 31.12.2030).

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. .... την με αρ.....28.11.2021 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 3.412,62€ το οποίο δημιουργήθηκε από κατασκευή ψυκτικού θαλάμου στο παραπάνω ακίνητο, κατά την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2021 έως 30.09.2021

Με την με αρ...../2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε έλεγχος και κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα επειδή δεν είχε τη χρήση του ως άνω ακινήτου με

οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής ΦΠΑ των κάτωθι δαπανών για την κατασκευή ψυκτικού θαλάμου ( αιτιολογία : ecorpanel, πλέγμα πονταριστό, λαμαρίνα γαλβανιζέ, γωνία αλουμινίου και πλαστική υγειονομική κλπ.) :

- το TIM.ΠΩΛ. ....03.08.2021 εκδόσεως ..... , ΑΦΜ: ....., καθ. αξίας 5.104,32€ πλέον ΦΠΑ 1.225,04€,
- το TIM.....29.03.2021 εκδόσεως ..... , ΑΦΜ: ....., καθ. αξίας 158,00€ πλέον ΦΠΑ 37,92€,
- το TIM.ΠΩΛ.-Δ.Α.....31.07.2021 εκδόσεως ..... ΟΕ, ΑΦΜ: ....., καθ. αξίας 180,00€ πλέον ΦΠΑ 43,20€,
- το TIM.ΠΩΛ.....12.08.2021 εκδόσεως ..... , ΑΦΜ: ..... καθ. αξίας 1.000,06€ πλέον ΦΠΑ 240,01€,
- TIM.ΠΩΛ.-Δ.Α.....06.08.2021 εκδόσεως ..... ΑΦΜ: ..... καθ. αξίας 383,20€ πλέον ΦΠΑ 91,97€,
- TIM.ΠΩΛ.-Δ.Α.....2021 εκδόσεως . ΟΕ , ΑΦΜ: ....., καθ. αξίας 702,24€ πλέον ΦΠΑ 168,54€,
- το TIM.....30.09.2021 εκδόσεως ..... , ΑΦΜ: ....., καθ. αξίας 228,00€ πλέον ΦΠΑ 54,72€, συνολικής καθαρής αξίας 7.755,82€ με αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 1.861,40€,

οι οποίες καταχωρήθηκαν στα τηρηθέντα βιβλία, μειώνοντας έτσι το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση και κατ' επέκταση για επιστροφή στο ποσό των 1.551,22€, έναντι του συνολικού αιτηθέντος ποσού ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 3.412,62€ και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και την έκπτωση και την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους 1.861,40€, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 32, 33, 34 του Φ.Π.Α. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε δαπάνη επένδυσης ύψους 1.861,40€,σε μισθωμένο χώρο, λόγω μικρότερης διάρκειας των εννέα ετών, καθώς υπήρχε η παράταση της μίσθωσης και η προϋπόθεση της 9ετούς διάρκειας, με την υποβολή της με αρ.δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ...../23.01.2022, με την οποία παρατείνεται η διάρκεια μίσθωσης από 01.12.2021 έως 31.12.2030, επικαλούμενη και την υπ. αριθ. ..../2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, σύμφωνα με την οποία υποκείμενο στο ΦΠΑ πρόσωπο που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί ('η κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης

του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

-Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της απαιτούμενης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

-Εσφαλμένα η φορολογικά αρχή καταλόγισε σε βάρος της πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ α', β', γ' τριμ. του έτους 2021, καθώς δεν προβλέπεται πρόστιμο για ανακριβή υποβολή δήλωσης.

#### **Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.... Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησης τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης....

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 33§ 4 «Διακανονισμός εκπτώσεων» του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: « Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. [....]

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1094/1992 με θέμα: «Δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής ΦΠΑ που επιβάρυνε δαπάνη ανέγερσης κτισμάτων σε μισθωμένο ακίνητο» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και σε συνέχεια των οδηγιών που είχαν παρασχεθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1006/1992

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

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

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

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

**Επειδή**, με την απόφαση **1108/2021** του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν.1642/1986 (33 παρ. 4 Ν. 2859/2000), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης 30 παρ. 1 Ν. 2859/2000), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ' (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου (34 παρ. 1 Ν. 2859/2000).

Το ΣΤΕ έκρινε ότι το εφετείο έσφαλε με την απόφασή του, ότι δεν ήταν δυνατή η έκπτωση "του φόρου των αγαθών επένδυσης", επιχείρησης η οποία προέβη σε δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα τρίτων, διότι "το έτος 1993, που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών". Και τούτο διότι, ανεξαρτήτως αν οι ως άνω δαπάνες για εγκαταστάσεις και βελτιώσεις σε μισθωμένα ακίνητα (τρίτων) συνιστούσαν επενδυτικά αγαθά (ζήτημα το οποίο θα ήταν εξεταστέο αν η κρινόμενη διαφορά αφορούσε την επιστροφή του φόρου) η αναιρεσείουσα είχε, πάντως, δικαίωμα να εκπέσει από τον φόρο των εκροών της τον αναλογούντα φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι ένδικες δαπάνες βελτιώσεων κλπ επί των κτιρίων τα οποία χρησιμοποίησε για την άσκηση υπαγόμενης στο φόρο δραστηριότητας, προϋπόθεση η οποία, άλλωστε, δεν αμφισβητήθηκε από την φορολογική αρχή. Ειδικότερα σύμφωνα με το σκεπτικό της ως άνω απόφασης:

«4. Επειδή, σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται

η αρχή της εκπώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεων του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, και C-142/11, , σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, και , Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, και , σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C- 62/93, BP , σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, , σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, , σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03,, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C-63/04, Ltd, σκέψη 51, κ.ά.). [...]

6. Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων του ν. 1642/1986, ερμηνευόμενων υπό το φως της έκτης οδηγίας περί Φ.Π.Α., όπως έχει, κατά τα ανωτέρω, ερμηνευθεί από το Δικαστήριο της Ένωσης (βλ. επίσης την απόφαση ΔΕΚ της 6ης Μαρτίου 2008, C- 98/07 A/S, A/S, σκέψη 33, κατά την οποία "από το γράμμα της διατάξεως [του άρθρου 20 παρ. 4] προκύπτει με σαφήνεια ότι η δυνατότητα που παρέχεται στα κράτη μέλη αφορά αποκλειστικώς και μόνον την εφαρμογή των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20, το οποίο ρυθμίζει τον διακανονισμό των εκπώσεων"), συνάγεται ότι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που πραγματοποιεί σε μισθωμένο ακίνητο δαπάνες ανέγερσης, προσθήκης ή βελτίωσης υφιστάμενων κτιρίων, τα οποία χρησιμοποιεί (ή κατά το μέρος που χρησιμοποιεί) για την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης. Η έκπτωση αυτή διακανονίζεται, περαιτέρω, κατά τους όρους και προϋποθέσεις της

παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986 (κατά τον χρόνο υποβολής τη εκκαθαριστικής δηλώσεως). Σε περίπτωση, εξάλλου, που οι ως άνω δαπάνες εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, κατ' άρθρο 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 (στην αξία των οποίων, ωστόσο, δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, ως προς τις οποίες, όμως, δε θίγεται, κατά τα ανωτέρω, το δικαίωμα έκπτωσης), τότε: α) το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης (και όχι απόκτησης) των αγαθών αυτών (δια του τελικού διακανονισμού του φόρου που προκύπτει από τη σύγκριση του δικαιώματος έκπτωσης του έτους πρώτης χρησιμοποίησης με το αντίστοιχο του έτους απόκτησης), β) η εν λόγω έκπτωση υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό (με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης), ο οποίος διενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε τα πιο πάνω αγαθά (εφαρμοζόμενης, κατά τα λοιπά, της παρ. 1 του ίδιου άρθρου) και γ) παρέχεται στο υποκείμενο του φόρου το προβλεπόμενο στο άρθρο 27 παρ. 1 περ. δ) (αυτοτελές) δικαίωμα επιστροφής του φόρου [βλ. σχετικώς και τα αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση επί του ν. 1882/1990, με το άρθρο 24 παρ. 3 του οποίου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α) της παραγρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 1642/1986, κατά τα οποία -εν όψει, προδήλως, της ως άνω παρεχόμενης δυνατότητας επιστροφής (ανάκτησης) του φόρου- "η διάταξη σκοπεί στην ενίσχυση της επενδυτικής προσπάθειας, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να αποκτούν επενδυτικά αγαθά αναγκαία για τη λειτουργία τους μη επιβαρυνόμενα με φόρο προστιθέμενης αξίας"]. [...]

7... Κατά την κρίση του δικάσαντος διοικητικού εφετείου, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 23 παρ. 1 και 26 παρ. 4 του ν. 1642/1986 προκύπτει "α) ότι ο υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας δικαιούται, μεταξύ άλλων, να εκπέσει από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης (πωλήσεως) αγαθών και το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι αγορές αγαθών επένδυσης, β) ότι το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού κρίνεται οριστικά κατά τον χρόνο χρησιμοποίησης των εν λόγω αγαθών επένδυσης, γ) ότι τέτοια αγαθά για την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων θεωρούνται και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει μεν κατά κυριότητα σε αυτή, έχει όμως βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης τη χρήση του ακινήτου για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα ετών και δ) ότι η χρονική αυτή προϋπόθεση πρέπει απαραίτητως να συντρέχει κατά το χρόνο γενέσεως του δικαιώματος της εκπτώσεως του φόρου, δηλαδή κατά το χρόνο χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών. Εν όψει αυτών, το εφετείο δέχθηκε ακολούθως, ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν ήταν δυνατή η έκπτωση "του φόρου των αγαθών επένδυσης", διότι "το έτος 1993, που κρίνεται οριστικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δηλαδή το έτος χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, δεν υφίστατο η χρονική προϋπόθεση της 9ετούς χρήσεως των ακινήτων βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, αφού τα τότε ισχύοντα



μισθωτήρια είχαν διάρκεια 6 ετών".

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

**Επειδή, 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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.**

**Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ'**

ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης. Ιδιαίτερως στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) **δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.**

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης, κ.λπ. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση

αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

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

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, δυνάμει της με αρ.../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας, και αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η με αρ. ...2021 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 3.412,62€ το οποίο δημιουργήθηκε από την κατασκευή ψυκτικού θαλάμου σε μισθωμένο ακίνητο κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2021- 30.09.2021.

Η προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, προσκόμισε στον έλεγχο τα μισθωτήρια συμβόλαια και διαπιστώθηκε ότι κατά τον χρόνο που έγιναν οι δαπάνες κατασκευής, το αρχικό μισθωτήριο συμφωνητικό (αρ. καταχ. ....../28.7.2020 ΑΑΔΕ), με χρήση του μισθίου, επαγγελματική, είχε διάρκεια τρία (3) έτη, ήτοι από 01.07.2020 έως 30.06.2023, ενώ στην συνέχεια με τροποποιητικό συμφωνητικό μίσθωσης (αρ. καταχ. ....../23.01.2022 ΑΑΔΕ) η μίσθωση του ακινήτου είχε διάρκεια (9) έτη, ήτοι από 01.12.2021 έως 31.12.2030.

**Επειδή**, ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε την χρήση του ακινήτου με οποιαδήποτε έννομη σχέση για χρονικό διάστημα τουλάχιστον για εννέα (9) έτη απέρριψε δαπάνες κατασκευής που έγιναν στο μισθωμένο ακίνητο ύψους 1.861,40€.

**Επειδή**, η μίσθωση τροποποιήθηκε την 23.01.2022 δηλ. πριν από τη λήξη της αρχικής μίσθωσης, την 30.06.2023 για εννέα χρόνια (από 01.12.2021 έως 31.12.2030).

**Επειδή**, όμως οι δαπάνες κατασκευής που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ πραγματοποιήθηκαν στο ελεγχόμενο διάστημα από 01.01.2021 έως 30.09.2021, εντός της αρχικής μίσθωσης με διάρκεια από 01.07.2020 έως 30.06.2023 με τριετή διάρκεια, και όχι εντός της χρονικής διάρκειας από 01.12.2021 έως 31.12.2030 της τροποποιητικής δήλωσης μίσθωσης με εννεαετή διάρκεια, ως εκ τούτου δεν πληρείται η προϋπόθεση της 9ετους διάρκειας, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 του Ν.2859/2000.

**Επειδή**, ωστόσο με την απόφαση 1108/2021 του ΣτΕ (Τμ. Β') κρίθηκε ότι υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ από υποκείμενο στον ΦΠΑ πρόσωπο, που πραγματοποίησε δαπάνες προσθήκης σε υφιστάμενα κτίρια, σε μισθωμένο ακίνητο (τρίτων), το οποίο χρησιμοποιεί για

την πραγματοποίηση φορολογούμενων πράξεων, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης.

Επομένως στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του ΣΤΕ έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με το οποίο επιβαρύνθηκαν οι εν λόγω δαπάνες ύψους 1.861,40€, που εμπίπτουν στην έννοια των επενδυτικών αγαθών, (άρθρου 33 παρ 4 Ν. 2859/2000), από τον φόρο των εκροών της, ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής της σχέσης, ενώ ο ισχυρισμός της σχετικά με την επιστροφή του φόρου των εν λόγω κατασκευαστικών εργασιών (εισροών) απορρίπτεται, καθώς δεν πληρείται η προϋπόθεση της 9ετούς διάρκειας, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του ΦΠΑ.

**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**, η έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί ξεχωριστή διοικητική πράξη, αλλά τη νόμιμη αιτιολογία και το αναγκαίο συμπλήρωμα της εκδιδόμενης και στηριζόμενης επ' αυτής πράξης επιβολής φόρου (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης, εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σελ. 504).

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια

**Επειδή**, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η

πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής, τους επιβληθέντες φόρους/πρόστιμα.

**Ως προς τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ.**

Επειδή όσον αφορά για τα πρόστιμα άρθρου 54 ν.4174/2013 που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα με την με αρ. ....../06.04.2022 Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021, συνολικού ύψους 600,00€, λόγω, ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων α',β',γ' τριμήνου έτους 2021 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.2859/2000 και επιβλήθηκε το πρόστιμο συνολικού ύψους 600.00€ ( 3 χ100,00 χ2 λόγω υποτροπής), που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.α' και παρ.2 περ.α' του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, περαιτέρω όσον αφορά την επιβολή προστίμων, λόγω ανακρίβειας περιοδικών δηλώσεων φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 30.11.2021, αυτά δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Για τους ανωτέρω λόγους

#### **Αποφασίζουμε**

Την μερική αποδοχή της από .....2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., με έδρα στη ....., με την τροποποίηση της υπ' αρ. ....../06.04.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 30.09.2021 και την ακύρωση της υπ' αρ. ....../06.04.2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης:**

Η υπ' αρ. ....../06.04.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 30.09.2021

|                              | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
|------------------------------|---------------|---------------|----------------|
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση   | 0,00          | 0,00          | 1.861,40       |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 3.412,62      | 1.551,22      | 1.551,22       |

Η υπ' αρ. ....../06.04.2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4172/2013  
(ΚΦ.Δ.) φορολογικού έτους 2021

**Ποσό: 0,00**

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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