



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 28.09.2022

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2966

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2017/23.10.2020 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
- 4.Την από 02.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της υπ' αρ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.10.2019 – 31.03.2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.
- 6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02.06.2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, φορολογικής περιόδου 01.10.2019 – 31.03.2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό Φ.Π.Α. ύψους 9.759,83 €, πλέον ποσού 4.879,92 € (πρόσθετος φόρος/πρόστιμο), και συνολικά 14.639,75 €.

Η ως άνω διαφορά Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, προέκυψε σύμφωνα με το πόρισμα της από 28.04.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. βάσει του ν.2859/2000, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./.../...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“Ελλειψη αιτιολογίας – αοριστία έκθεσης ελέγχου”.

Επειδή, αιτία ελέγχου απετέλεσε η επιλογή βάσει δείγματος σύμφωνα με το ΔΕΛ Δ ΕΞ2021 ΕΜΠ14-10-2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων για την με αριθμό πρωτ./2020 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. πιστωτικού υπολοίπου 29.500,00 ευρώ και την με αριθμό/2020 απόφαση επιστροφής του 100% χωρίς έλεγχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λαγκαδά την 01.10.2019 με μόνη δραστηριότητα “ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Η ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Η ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ (ΩΣ ΑΓΑΘΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 33 ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΤΟΥΣ”, και την 17.05.2021 πραγματοποίησε έναρξη εργασιών για τις παρακάτω δραστηριότητες:

Κύρια Δραστηριότητα	
Κωδικός	Περιγραφή
55201104	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ Η ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΓΙΑ ΜΙΚΡΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ
Λοιπές Δραστηριότητες Επιχείρησης	
Κωδικός	Περιγραφή
55201105	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΩΣ ΕΠΤΑ (7) ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ ΓΙΑ ΜΙΚΡΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ
55201901	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΜΙΚΡΗΣ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ, ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΕΡΙΠΟΙΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ

Επειδή, από τον έλεγχο της φορολογικής περιόδου 01.10.2019–31.03.2020 διαπιστώθηκε η διενέργεια κατασκευών επενδυτικών αγαθών, σε οικόπεδο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας κατά πλήρη κυριότητα 50%, ήτοι η ανέγερση διώροφης οικοδομής με υπόγειο και σοφίτα, διαμόρφωση περιβάλλοντα χώρου και βόθρου, σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2019

οικοδομική άδεια. Συνιδιοκτήτης του ως άνω ακινήτου κατά 50% είναι ο σύζυγος της προσφεύγουσας κ. του, ο οποίος με το αρ./2019 μισθωτήριο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου Κ....., μισθώνει μέρος του ανεγερθέντος ακινήτου στην προσφεύγουσα, ήτοι τους χώρους του υπογείου, 131,59 τ.μ. και τους χώρους του ισογείου 170,09 τ.μ., με διάρκεια της μίσθωσης τουλάχιστον 17 έτη. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει την πλήρη κυριότητα κατά 50% του ακινήτου καθώς και μισθωτική σχέση για το 50% του υπογείου και του ισογείου για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των εννέα ετών (17 έτη). Το ακίνητο συμπεριλαμβάνει ακόμη πρώτο όροφο με εμβαδό 86,42 τμ καθώς και σοφίτα με εμβαδό 53,16 τμ., χώρους για τους οποίους η προσφεύγουσα έχει 50% πλήρη κυριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ./2022 (αριθ. πρωτ. Εισερχ./2022) έγγραφο της Περιφερειακής Υπηρεσίας Τουρισμού Κεν. Μακεδονίας του Υπ. Τουρισμού, η προσφεύγουσα ξεκίνησε τη λειτουργία της με την ηλεκτρονική υποβολή της υπ' αριθμ. γνωστοποίησης στις 22-02-2022, μέσω της ιστοσελίδας, σύμφωνα με το άρθρο 41 του Ν.4442/2016, και την υπ' αριθμ./2017 Υ.Α. (ΦΕΚ 1750/Β/2017, με δυναμικότητα 3 διαμερισμάτων, 7 δωματίων 14 κλινών, ήτοι η προσφεύγουσα ασκεί τις δηλωθείσες δραστηριότητες και ως εκ τούτου καλύπτει ως προς την έναρξη και την άσκηση δραστηριότητας τις προϋποθέσεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Επειδή, οι διατάξεις του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 30.Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

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, 17 και 18.

Άρθρο 33.Διακανονισμός εκπτώσεων

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.....

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησης τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης.....

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

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 48. Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος

“1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....

Άρθρο 49. Πράξη Προσδιορισμού του φόρου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει πράξη προσδιορισμού του φόρου για χρονική περίοδο που δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από μία διαχειριστική περίοδο. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. δεν έχει υποχρέωση να προσδιορίζει το φόρο για κάθε μήνα ή τρίμηνο χωριστά, αν η πράξη προσδιορισμού του φόρου που εκδόθηκε αφορά περίοδο μεγαλύτερη του μήνα ή του τριμήνου. Αν από τον έλεγχο προέκυψε διαφορά φόρου που δεν υπερβαίνει τα 3 ευρώ, εκδίδεται πράξη με την οποία περαιώνεται η υπόθεση ως ειλικρινή

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλλε για πρώτη φορά σύμφωνα με τη διαδικασία της Α.1104/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., την αρ.-/2020 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. για ποσό 29.500,00 € για τη φορολογική περίοδο 01.10.2019 - 31.03.2020, η οποία εγκρίθηκε με την αρ. 44/2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

..... για επιστροφή του 100% του αιτούμενου ποσού χωρίς τη διενέργεια ελέγχου και το αιτούμενο ποσό των 29.500,00 € επιστράφηκε στην προσφεύγουσα με το ΑΦΕΚ με αριθμό/...../2020.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34§1 του Ν.2859/2000 του Φ.Π.Α. και των διατάξεων της Απόφασης Α.1104/20.05.2020 ΦΕΚ Β' 1895/18.05.2020 και της προϋσχύουσας ΠΟΛ. 1073/04 ο φορολογικός έλεγχος αναγνώρισε, ότι πρέπει να επιστραφεί στην προσφεύγουσα, το ποσό των 19.740,17 € αντί του ποσού 29.500,00 € που έχει εισπράξει σύμφωνα με το ΑΦΕΚ με αριθμό/...../2020.

Επειδή, από τον προσκομισθέντα Αναλυτικό Προϋπολογισμό Οικοδομικών Εργασιών ανά Ομάδες και Είδη Εργασιών, συνάγεται, ότι αφορά όλο το κτιριακό συγκρότημα, ήτοι τη διώροφη οικοδομή με υπόγειο και σοφίτα αφού δεν γίνεται ιδιαίτερη μνεία αν αφορά επιμέρους ορόφους.

Επειδή, σύμφωνα με την 1197280/ΔΕΛ/Α/24/12/2013 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. με Θέμα: Προσωρινός έλεγχος για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ, 2.4. Κατασκευές επενδυτικών αγαθών *“Οι επιμετρήσεις εκτελεσθεισών εργασιών, από τον επιβλέποντα μηχανικό, από τις οποίες να προκύπτει αναλυτικά κατά τμήμα του έργου, το είδος των εργασιών κατά ποσότητα και μονάδα μέτρησης.”*

Επειδή, σύμφωνα με την από 03.06.2022 έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, από τον έλεγχο του προσκομισθέντος “Αναλυτικού προϋπολογισμού οικοδομικών εργασιών ανά ομάδες και είδη εργασιών” δεν διαπιστώθηκε επιμέτρηση για τους ορόφους του κτιρίου και ειδικά για τους ορόφους του Υπογείου και Ισογείου, **για τμήματα δηλαδή του έργου όπως προβλέπεται από την παρ. 2.4. της ως άνω απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε..**

Επειδή, παρά την προσκομισθείσα τόσο στον φορολογικό έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή, άνευ ημερομηνίας βεβαίωση του μηχανικού κ., ότι οι επιμετρήσεις αφορούν μόνο τον υπόγειο και τον ισόγειο όροφο, από τις περιγραφές των εργασιών προκύπτει ότι οι εργασίες αφορούν το κτίριο συνολικά (π.χ. Δαπάνη με Α/Α 3.15 «Μέρος διαφόρων εργασιών» στην κατηγορία «Εσωτερική διαμόρφωση αύλειου χώρου» ή με Α/Α 26.1 Κεντρική θέρμανση (Σωληνώσεις-συνδέσεις) στην κατηγορία «Κλιματισμός – Θέρμανση» κλπ.»

Επειδή, από την προσκομισθείσα ως άνω βεβαίωση του μηχανικού, και από την ένδειξη Στοιχεία έργου: ΕΡΓΟ: προκύπτει ότι αφορά “ΑΝΕΓΕΡΣΗ ΔΙΩΡΟΦΗΣ ΟΙΚΟΔΟΜΗΣ ΜΕ ΥΠΟΓΕΙΟ, ΣΟΦΙΤΑ ΚΑΙ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΑ ΧΩΡΟΥ”

Επειδή, ο αύλειος χώρος φυσικά αφορά και την επαγγελματική δραστηριότητα ωστόσο όμως αφορά και τις οικιστικές ανάγκες. Δεν προσδιορίζεται όμως με κάποιο τρόπο ο σχετικός επιμερισμός από την προσφεύγουσα ως όφειλε σύμφωνα με τις διατάξεις του εδ.5, παρ. 1 του άρθ. 30 του ν.2859/2000, ότι: *“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.”

Το ίδιο ισχύει και για όλες τις εργασίες οι οποίες αναφέρονται στον υποβληθέντα «Αναλυτικό προϋπολογισμό οικοδομικών εργασιών ανά ομάδες και είδη εργασιών» όπως επί παραδείγματι των εργασιών Κεντρικής Θέρμανσης, επιχρίσματα, υδροχρωματισμού, επίστρωση με πλακίδια κλπ, απ' όπου από την περιγραφή και μόνο προκύπτει ότι αφορά όλο το κτίριο. Αν δεν αφορούσε όλο το κτίριο, θα έπρεπε να υπάρχει σχετικός επιμερισμός των εργασιών στον Αναλυτικό προϋπολογισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 10 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) *“10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.”*

Επειδή, από τον έλεγχο των παραστατικών, τιμολογίων αγορών ή παροχής υπηρεσιών δεν διαπιστώθηκε επιμερισμός των δαπανών ή αναγραφή επί του τιμολογίου του χώρου (π.χ. ισογείου – υπογείου κλπ) και ενώ ήταν ήδη γνωστό στην προσφεύγουσα το γεγονός ότι θα χρειαστεί επιμερισμός των δαπανών σύμφωνα με τα ποσοστά ιδιοκτησίας που κατείχε καθώς και για το γεγονός ότι η χρήση του ανεγειρόμενου ακινήτου θα καλύπτει και τις ιδιωτικές δαπάνες στέγασης τις δικές της και του συζύγου της, όφειλε δε, να τηρεί επαρκή λογιστική παρακολούθηση ως προς τις δαπάνες που της αναλογούν ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή του Φ.Π.Α. από την φορολογική αρχή για την υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, δεν προκύπτει κανένας επιμερισμός του κόστους ούτε στα αντίστοιχα εκδοθέντα παραστατικά ούτε και στον προσκομισθέντα «Αναλυτικό προϋπολογισμό οικοδομικών εργασιών ανά ομάδες και είδη εργασιών» (επιμετρήσεις) ώστε να μπορεί να προσδιορισθεί ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που αντιστοιχούν στην ελεγχόμενη επιχείρηση και να προκύπτει με βέβαιο τρόπο η δυνατότητα έκπτωσης του φόρου με άλλο τρόπο εκτός του οριζόμενου στο άρθρο 30 του ν.2859/2000.

Επειδή, ορθώς ο Φ.Π.Α. των εν λόγω δαπανών, εκπίπτει κατ' αναλογία των τετραγωνικών μέτρων της οικοδομής που χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (Ενοικιαζόμενα δωμάτια) ως προς το σύνολο της οικοδομής.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28.Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 εμπεριστατωμένα 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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: *«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, 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*).

Επειδή, ορθά προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία Φ.Π.Α, καθώς στην αντίστοιχη έκθεση Φ.Π.Α. παρατίθεται επαρκώς αιτιολογία για τον προσδιορισμό των εκροών και εισροών της προσφεύγουσας.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι: *“Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου”*.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν με την υποβληθείσα προσφυγή νέα στοιχεία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28.04.2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, και οι οποίες επισύρουν την επιβολή των φόρων και συναφών κυρώσεων. Ο φορολογικός έλεγχος, έλαβε υπόψη του, τις ισχύουσες διατάξεις, το σύνολο των προσκομισθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας πριν και μετά τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων (άρθρο 28 Ν.4174/2013), καθώς και όλα τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν σε αντιπαραβολή με τα στοιχεία και ευρήματα του ελέγχου. Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν τις αποδιδόμενες παραβάσεις, λαμβάνοντας υπόψη, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία, η δε προσφεύγουσα φέρουσα το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας και αοριστίας της έκθεσης ελέγχου, στερείται νομοθετικού πλαισίου και απορρίπτεται, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./02.06.2022 ενδικοφανούς προσφυγής της του, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.10.2019 – 31.03.2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

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

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ: 14.639,75 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.