



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 798

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/19-04-2024 Φ.Ε.Κ. Α' 58),
εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων
Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής
Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων
αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά
ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του
Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016
Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016)
με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου
(ELENXIS:) ενδικοφανή προσφυγή της- **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου

....., κατά: 1) της με αριθμό πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019, και 2) της με αριθμό πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 30/09/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS:) ενδικοφανούς προσφυγής της- 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 με αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε ποσό για καταβολή ύψους 4.545,59€ (3.030,39 ΕΥΡΩ φόρος, πλέον 1.515,20 ΕΥΡΩ πρόστιμο Κ.Φ.Δ.) και δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 71.914,12 ΕΥΡΩ.

Με την με αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 30/09/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε ποσό για καταβολή ύψους 143.273,37€ (95.515,58 ΕΥΡΩ φόρος, πλέον 47.757,79 ΕΥΡΩ πρόστιμο Κ.Φ.Δ.) και δεν αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 95.515,58 ΕΥΡΩ.

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 95.515,58 € διότι πραγματοποίησε πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. Ν.2859/2000 όπως ίσχυε. Το ποσό επιστράφηκε στην προσφεύγουσα χωρίς έλεγχο. Στη συνέχεια όμως η

προσφεύγουσα επιλέχθηκε για έλεγχο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 2 του Α.1104/2020.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα κατά το υπό κρίση διάστημα από **14-12-2017** έως **30-09-2020** πραγματοποίησε πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρ. 33 § 4 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) όπως ίσχυε, ήτοι προέβη στην ανέγερση δύο (2) κατοικιών με δύο κολυμβητικές δεξαμενές ως **αγαθά επένδυσης**, προκειμένου στη συνέχεια να τις χρησιμοποιήσει σε φορολογητέες πράξεις και να έχει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών της.

Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε ότι, κατά το υπό κρίση διάστημα, η προσφεύγουσα καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων της τα κάτωθι τρία (3) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ ΔΩΜΑΤΙΩΝ - ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ - ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ, με λήπτρια την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και μεΑΦΜ

Α.Α.	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ & ΠΜ. ΕΚΔΟΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ Τ.Π.Υ.	ΕΝΑΡΞΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗΣ ΣΧΕΣΗΣ & ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ ΣΥΝΟΛΙΚΗ (13%)	ΑΞΙΑ
1		ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΔΩΜΑΤΙΩΝ - ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ - ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	01.07.2019- 31.12.2019	8.849,56	1.150,44	10.000,00
2		ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΔΩΜΑΤΙΩΝ - ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ - ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	01.07.2019- 31.12.2019	8.849,56	1.150,44	10.000,00
3		ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΔΩΜΑΤΙΩΝ - ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ - ΚΑΤΟΙΚΙΩΝ	01.07.2019- 31.12,2019	4.688,50	609,50	5.298,00
ΣΥΝΟΛΑ:				22.387,62	2.91038	25.298,00

Από τον έλεγχο των ως άνω Τ.Π.Υ. προέκυψε:

- ότι η προσφεύγουσα προέβη σε εκμίσθωση 2 τουριστικών κατοικιών σε μια αλλοδαπή οντότητα, για ορισμένη χρονική διάρκεια, έναντι αντιπαροχής προκειμένου η τελευταία, ως διαχειρίστρια των ακινήτων, να τα εκμεταλλευτεί τουριστικά υπεκμισθώνοντάς τα σε

τουρίστες κατά τη θερινή περίοδο.

- Επί των παραστατικών δεν υπάρχει παραπομπή σε συμφωνητικό βάσει του άρθρου 9 § 1 περ. (στ) των Ε.Λ.Π. (4308/2014).
- Η προσφεύγουσα καταχώρησε επί του σώματος των Τιμολογίων ότι προέβη σε πράξη εκμίσθωσης (ενοικίασης) των επενδυτικών αγαθών - κατοικιών που διαθέτει, επιρρίπτοντας παράλληλα επί της καθαρής αξίας της εκμίσθωσης συντελεστή ΦΠΑ 13%.

Από τον έλεγχο όλων των στοιχείων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση ορισμένης διάρκειας σε αλλοδαπή οντότητα. Επιπρόσθετα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είχε υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, με αποτέλεσμα οι σχετικές πράξεις εκμίσθωσης να μην αποτελούν φορολογητέες πράξεις για σκοπούς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα - εκμισθώτρια δεν είχε το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που διενεργούνται με σκοπό τον προσπορισμό εσόδων από μισθώματα.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε το Φ.Π.Α. εισροών για την κατασκευή αγαθών και έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 95.515,58 ΕΥΡΩ χωρίς να το δικαιούται, καθόσον προέβη σε απαλλασσόμενες πράξεις του άρθρου 22 παρ. 1 του Ν.2859/2000, όπως ίσχυε, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επιπρόσθετα, δεν προέβη σε αίτηση επιλογής φορολόγησης μέχρι τη διενέργεια του ελέγχου και ως εκ τούτου λανθασμένα επέρριψε Φ.Π.Α. στις πράξεις της εκμίσθωσης. Σε περίπτωση δε, λανθασμένης επίρριψης Φ.Π.Α. προς τον αντισυμβαλλόμενο κατά την τιμολόγηση πράξης που δεν υπάγεται ή που απαλλάσσεται από το φόρο δε δημιουργείται δικαίωμα έκπτωσης επί του ΦΠΑ των αναλογούντων εισροών.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι:

1. Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε ορθά το νόμο και δεν εκτίμησε ορθά το περιεχόμενο του επίμαχου ιδιωτικού συμφωνητικού που αφορά σε σύμβαση μεσιτείας και όχι σε σύμβαση μίσθωσης με την εταιρεία αφού η αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή οντότητα περιγράφεται σε αυτό ως «μεσίτης», αναλαμβάνοντας να ανευρίσκει πελάτες για διαμονή μικρής διάρκειας στο τουριστικό κατάλυμα της προσφεύγουσας και να εισπράττει ανάλογη προμήθεια. Επιπροσθέτως, η ίδια δεν αποξενώθηκε από τη χρήση

και τη διαχείριση των τουριστικών της καταλυμάτων, καθώς η καθημερινή και διαρκής φροντίδα αυτών ανήκαν στην αποκλειστική της ευθύνη.

2. Σε κάθε περίπτωση, πρέπει να τύχουν εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, οι αρχές της επιείκειας, της αναλογικότητας, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου λόγω συγγνωστής νομικής πλάνης περί της υποβολής αίτησης επιλογής φορολόγησης.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ, της παρ. 2, του άρθρου 8 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: **2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στον φόρο, αυτοτελώς ή στο πλαίσιο μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιλέγει.** Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας υποπερίπτωσης, ο εκμισθωτής υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης στη Φορολογική Διοίκηση είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου είτε και μετά την έναρξη, οποτεδήποτε. Εάν η αίτηση υποβληθεί μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου, η επιλογή φορολόγησης ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης στη Φορολογική Διοίκηση και η ανάκληση ισχύει από την επόμενη φορολογική περίοδο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4, του άρθρου 14 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: **4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα.** Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. κστ, της παρ. 1, του άρθρου 22 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. κστ, της παρ. 1, του άρθρου 63 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις: β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενά τους σύμφωνα. Δε θίγονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα μισθώματα ακινήτων, στις αποδείξεις πληρωμής ασφαλίσεων για κάθε είδους ασφαλίσεις και επιστροφής ασφαλίσεων, στις αποδείξεις πληρωμής αποζημίωσης, για ασφαλίσεις κάθε είδους, που δίνονται σε ασφαλιστικές εταιρείες, στα χορηγούμενα από ασφαλιστικές εταιρείες δάνεια επί ασφαλιστηρίων ζωής και στις εξαγορές (RACHATS) ασφαλιστηρίων ζωής από ασφαλιστικές εταιρείες. Ομοίως δεν θίγονται οι διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στα έντοκα δάνεια και λοιπές χρηματοδοτήσεις. Απαλλαγές από τέλη χαρτοσήμου που προβλέπονται από άλλες διατάξεις για τις πράξεις του προηγούμενου εδαφίου εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 13 του Νόμου Τελών Χαρτοσήμων ορίζεται ότι: «2. α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενο εις τρία επί τοις εκατόν (3%) επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπτώσεώς τινος. Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρου 9 του Κώδικος φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1180/2013 διευκρινίζονται τα ακόλουθα: « διατάξεις των παρ. 1, και 4, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

Κοινοποιούμε τις διατάξεις του [άρθρου 17](#) του ν. [4110/2013](#) (ΦΕΚ 17Α) «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητος Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις» και παρέχουμε οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους. 1. Με τις διατάξεις του κοινοποιούμενου [άρθρου 17](#) τροποποιούνται οι διατάξεις της περίπτωσης δ) της [παραγράφου 2](#) και της [παραγράφου 5 του άρθρου 8](#), καθώς και της [παραγράφου 3 του άρθρου 33](#) του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέποντας τη δυνατότητα επιλογής υπαγωγής στο ΦΠΑ των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων με παράλληλη έκπτωση του φόρου εισροών που επιβαρύνει την κατασκευή και τη συντήρηση των εν λόγω ακινήτων. 2. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#)

αντικαθίσταται η περίπτωση δ) της [παραγράφου 2 του άρθρου 8](#) του Κώδικα ΦΠΑ. Το σημείο (i) της περίπτωσης αυτής επαναλαμβάνει την υποχρεωτική επιβολή ΦΠΑ στην εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων. Με το σημείο (ii) της περίπτωσης αυτής παρέχεται η δυνατότητα υπαγωγής στο ΦΠΑ όλων των επαγγελματικών μισθώσεων ακινήτων, σε αντίθεση με την προηγούμενη διάταξη με την οποία η επιλογή φορολόγησης ίσχυε μόνο για τα εμπορικά κέντρα και τα εμπορευματικά κέντρα, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Ως «επαγγελματική μίσθωση» θεωρείται κάθε μίσθωση ακινήτου για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας από μισθωτή υποκείμενο στο φόρο. **3. Η υπαγωγή στο Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν επιλογής του εκμισθωτή- εκμεταλλευτή του ακινήτου, που πραγματοποιείται με την υποβολή αίτησης επιλογής φορολόγησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος ενός ακινήτου ή οικοδομικού συγκροτήματος. Με την αίτηση προσδιορίζονται επακριβώς και οι χώροι για τους οποίους γίνεται η επιλογή φορολόγησης. Επισημαίνεται ότι η επιλογή αφορά και μισθώσεις που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2013, εφόσον υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης η οποία ισχύει από την υποβολή της. Δικαίωμα επιλογής φορολόγησης έχουν οι εκμεταλλευτές ακινήτων που τα εκμισθώνουν σε άλλες επιχειρήσεις για την άσκηση της εμπορικής τους δραστηριότητας παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Εκμεταλλευτής ακινήτου είναι τόσο το πρόσωπο που διαθέτει κυριότητα επί του ακινήτου, όσο και κάθε πρόσωπο που διαθέτει με οποιονδήποτε τρόπο δικαίωμα εκμετάλλευσής του (π.χ. υπεκμίσθωση, επικαρπία κλπ.). Για τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης εμπορικών κέντρων, οι οποίες είχαν υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης και είχαν λάβει σχετική βεβαίωση υπαγωγής στο φόρο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2012, ακόμη και στην περίπτωση που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις που προβλέπονταν από την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1112/5.10.2007](#) όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ [ΠΟΛ.1056/16.4.2009](#), η εν λόγω αίτηση θεωρείται ως αίτηση επιλογής φορολόγησης με τις κοινοποιούμενες διατάξεις και κατά συνέπεια δεν απαιτείται υποβολή νέας αίτησης. Η επιλογή φορολόγησης στην περίπτωση αυτή ισχύει από το χρόνο που είχε υποβληθεί η αίτηση. Παρότι η επιλογή ασκείται από τον εκμισθωτή - εκμεταλλευτή του ακινήτου, σε κάθε περίπτωση είναι αυτονόητο ότι για την τυχόν επιβολή ΦΠΑ σε μίσθωση ακινήτου και για την επιλογή φορολόγησης απαιτείται η σύμφωνη γνώμη του αντισυμβαλλομένου (μισθωτή), προκειμένου να αποφεύγονται διενέξεις, ειδικά σε συμβάσεις που έχουν υπογραφεί πριν την επιλογή φορολόγησης, οι οποίες προφανώς πρέπει να τροποποιηθούν. Σε περίπτωση που ο κύριος ή εκμεταλλευτής ακινήτου παραχωρεί το δικαίωμα εκμετάλλευσης σε άλλο πρόσωπο, δικαίωμα επιλογής φορολόγησης μπορεί να έχουν και οι δύο, η δε επιλογή φορολόγησης του ενός είναι ανεξάρτητη από την επιλογή ή όχι του άλλου. Σε περίπτωση συγκυριότητας ακινήτου, η αίτηση επιλογής φορολόγησης δεν απαιτείται**

να ασκηθεί από κοινού εφόσον δεν επιθυμούν όλοι οι συγκύριοι τη φορολόγηση με ΦΠΑ. Μπορεί το ποσοστό του ενός να επιβαρύνεται με χαρτόσημο, ενώ το ποσοστό του άλλου, που υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, να επιβαρύνεται με ΦΠΑ.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 της ΔΕΕΦ Α 1048210 ΕΞ 2016/24.3.2016 διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «4. Σύμφωνα με το [Άρθρο 30.1](#) του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. [2859/2000](#)), ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει το φόρο των εισροών του, κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Με σκοπό την αποφυγή παρερμηνειών σημειώνεται, πως σε περίπτωση λανθασμένης επίρριψης Φ.Π.Α. προς τον αντισυμβαλλόμενο κατά την τιμολόγηση πράξης που δεν υπάγεται ή που απαλλάσσεται από το φόρο, δεν δημιουργείται δικαίωμα έκπτωσης επί του Φ.Π.Α. των αναλογούντων εισροών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Ε.2016/2019 διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «II) Μισθώματα που καταβάλλονται από «Διαχειριστές Ακινήτων» όταν τα πρόσωπα αυτά έχουν και την ιδιότητα υπεκμισθωτή του ακινήτου. Όταν οι «Διαχειριστές Ακινήτων» μισθώνουν ακίνητα από τους ιδιοκτήτες τους προκειμένου να τα διαθέσουν σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή, η αρχική συμφωνία μίσθωσης που συνάπτεται με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου 3% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ στ' της παρ. 1, του άρθρου 9 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) οριζόμενα τα ακόλουθα: 1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι η σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρίας είναι επαγγελματική μίσθωση και όχι σύμβαση μεσιτείας, καθώς εάν επρόκειτο πράγματι για μεσιτεία, τότε θα έπρεπε να συμβαίνουν τα εξής:

- Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ, όπως ίσχυε), ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που αφορούν σε ακίνητα, είναι ο τόπος στον οποίο βρίσκονται τα συγκεκριμένα ακίνητα και εν προκειμένω στα, η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση με την επωνυμία «.....» θα έπρεπε αφενός να έχει αποκτήσει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα και αφετέρου να εκδώσει η ίδια προς την ελεγχόμενη τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών μεσιτείας, επιβάλλοντας Φ.Π.Α. 24% στην αμοιβή της, και η προσφεύγουσα, ως διαχειρίστρια του Ακινήτου, όφειλε στη συνέχεια να εκδίδει τιμολόγια ή αποδείξεις για την παροχή υπηρεσιών διαμονής προς τους τελικούς πελάτες - διαμένοντες στα καταλύματά της, επιβάλλοντας συντελεστή Φ.Π.Α. 13% στο τίμημα της υπηρεσίας» σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

Ωστόσο, από τον Έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1. Η επιχείρηση δεν διαθέτει ελληνικό ΑΦΜ/ΦΠΑ και δεν αποδίδει ΦΠΑ στον τόπο του ακινήτου (Ελλάδα). Επίσης, ουδέποτε εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μεσιτείας προς την προσφεύγουσα, προκειμένου να λάβει την αμοιβή της για τις υπηρεσίες που παρείχε.
2. **Αντιθέτως, η προσφεύγουσα ήταν αυτή που εξέδωσε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς**

την επιχείρηση, αναγράφοντας μάλιστα ρητά στο σώμα των Τιμολογίων ότι πρόκειται για Εκμίσθωση δωματίων - διαμερισμάτων - κατοικιών. Επιπλέον, δεν υπάρχει οποιαδήποτε παραπομπή στο επίμαχο συμφωνητικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 § 1 περ. στ' των Ε.Α.Π. (4308/2014). Όπως προκύπτει δε από το βιβλίο εσόδων της, η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν εξέδωσε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή Απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) προς τους τελικούς πελάτες - διαμένοντες στα καταλύματά της.

Επειδή, αναφορικά με το επικαλούμενο ιδιωτικό συμφωνητικό διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα εξής:

α) η επιχείρηση, όπως αναφέρεται στο άρθρο IV του συμφωνητικού, πέραν της εύρεσης πελατών φέρεται να ήταν υπόχρεη και στη σύναψη συμβάσεων με τους υποψήφιους πελάτες επ' ονόματί της και για δικό της λογαριασμό. Για την παραπάνω δραστηριότητα, η επιχείρηση θα παρείχε προς τους πελάτες της α) υπηρεσίες έκθεσης των κατοικιών σε ιστοσελίδες βραχυχρόνιας μίσθωσης, β) διαχείρισης των κρατήσεων και γ) επικοινωνίας με τους πελάτες, δ) έλεγχο των πελατών κατά την άφιξη (check in) και ε) την αναχώρησή τους (check out) καθώς και στ) την υποστήριξη αυτών.

β) Στο άρθρο II του ιδιωτικού συμφωνητικού αναγράφεται ότι τα κεφάλαια που σχετίζονται με την κράτηση και την πληρωμή για την διαμονή θα συλλέγονται από την εταιρεία και στη συνέχεια θα μεταφέρονται στην προσφεύγουσα το αργότερο ένα μήνα από την πληρωμή των πελατών. Ο συγκεκριμένος όρος όμως έρχεται σε αντίθεση με τα αναγραφόμενα στο άρθρο V του ίδιου συμφωνητικού στο οποίο αναφέρεται ότι η πληρωμή των ενοικίων θα γίνει με 2 μεταφορές συγκεκριμένου (σταθερού) ποσού στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, κάτι που προσομοιάζει, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, σε όρο που περιγράφεται σε επαγγελματικές μισθώσεις.

γ) Παρόλο που στο επίμαχο συμφωνητικό αναγράφεται επανειλημμένα (άρθρο II) ότι θα υπάρχει συστηματική γραπτή επικοινωνία (αρκεί ένα μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) των δύο μερών, ενδεικτικά για: α) τις χρεώσεις που θα τιμολογηθούν στους πελάτες και β) τους πιθανούς πρόσθετους όρους, γ) την επιβεβαίωση της συμφωνίας με τις προτεινόμενες τιμές, δ) την εύρεση των πελατών, ε) τον αριθμό των ατόμων, στ) την απαιτούμενη χωρητικότητα του διαμερίσματος καθώς και ζ) την περίοδο κατά την οποία οι πελάτες θέλουν να παραμείνουν στο κατάλυμα, η) την επιβεβαίωση ή απόρριψη των κρατήσεων, θ) την διαθεσιμότητα του καταλύματος, ι) τον λεπτομερή υπολογισμό της αμοιβής - προμήθειας μεσπείας, κ) τυχόν άλλα έξοδα και λ) το εισόδημα από την εκμίσθωση της επιχείρησης για τις παρεχόμενες

υπηρεσίες της (άρθρο V) κλπ, η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, παρότι ζητήθηκε, οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει την επικοινωνία της (λ.χ. μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, έγγραφα σχετικά με την μεσιτική δραστηριότητα) με την επιχείρηση, όπως ρητά και επανειλημμένα περιγράφεται στο επίμαχο Συμφωνητικό.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με τις πραγματοποιούμενες κρατήσεις (πλήθος κρατήσεων, ημέρες διαμονής, κόστος διαμονής, ποσοστό προμήθειας, στοιχεία διαμενόντων, λοιπά έξοδα της επιχείρησης) με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατη από τον έλεγχο η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων για την εξακρίβωση της εγκυρότητας του συμφωνητικού και των πραγματικών γεγονότων ώστε να προβεί στον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης.

Επειδή, τα τιμολόγια δαπανών καθαριότητας καταλυμάτων, πλήσης κλινοσκεπασμάτων και προμήθειας εξοπλισμού των καταλυμάτων, που προσκομίζει η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της, σε καμία περίπτωση δεν είναι ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου, καθώς ουδόλως αποδεικνύεται ότι η προσφεύγουσα δρούσε ως διαχειρίστρια του ακινήτου κατά το ελεγχόμενο διάστημα. Επισημαίνεται δε, από τα φορολογικά στοιχεία που προσκόμισε, μόνο 6 φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί το χρονικό διάστημα της υπό εξέταση σύμβασης, ήτοι μεταξύ 01/07/2019 -31/12/2019 και από αυτά μόνο ένα (Α/Α 2) αφορά καθαρισμό δωματίων. Τα λοιπά φορολογικά στοιχεία δεν συνδέονται άμεσα με τη λειτουργία των καταλυμάτων το διάστημα αυτό.

.....

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν θα μπορούσε να είναι διαχειρίστρια των ακινήτων, όπως επικαλείται, καθόσον από τον έλεγχο των βιβλίων της, σε καμία περίπτωση δεν προκύπτουν έσοδα από τουριστική εκμετάλλευση των ακινήτων δεδομένου ότι ουδέποτε εξέδωσε παραστατικό εσόδου (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ή Απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.)) προς τους τελικούς πελάτες - διαμένοντες στα καταλύματά της, κατά το ελεγχόμενο διάστημα.

Επειδή, ο έλεγχος από τη διερεύνηση των στοιχείων και των πραγματικών γεγονότων διαπίστωσε ότι η αλλοδαπή οντότητα λειτουργούσε ως εν τοις πράγμασι υπεκμισθωτής των ακινήτων και συνεπώς ως εν γένει «Διαχειριστής Ακινήτων Βραχυχρόνιας Μίσθωσης», όπως ορίζεται ο «Διαχειριστής» στην παρ. 5 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1187/2017. Άλλωστε, η προσφεύγουσα εκδίδοντας τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση με την περιγραφή εκμίσθωση δωματίων - διαμερισμάτων - κατοικιών ως ενιαία παροχή υπηρεσίας,

χωρίς παραπομπή στο επίμαχο συμφωνητικό, αναγνωρίζει και η ίδια ρητά ότι πρόκειται για πράξη εκμίσθωσης των ακινήτων και όχι μεσιτείας, ενώ και η καταβολή του συμφωνημένου συμβατικού τιμήματος στο λογαριασμό της ελεγχόμενης, προσομοιάζει, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, σε όρο που περιγράφεται σε σχετικές μισθώσεις.

Εξάλλου, όπως προβλέπεται από την Ε.2016/2019, όταν οι «Διαχειριστές Ακινήτων» (Αλλοδαπή οντότητα) μισθώνουν ακίνητα από τους ιδιοκτήτες τους (ελεγχόμενη) προκειμένου να τα διαθέσουν σε πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή, η αρχική συμφωνία μίσθωσης που συνάπτεται με τον ιδιοκτήτη του ακινήτου θα πρέπει να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου 3% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, Εν προκειμένω, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη αντί να υπαγάγει τα μισθώματα σε τέλη χαρτοσήμου επέρριψε στις σχετικές πράξεις ΦΠΑ.

Επειδή, περαιτέρω, για να είχε η προσφεύγουσα τη δυνατότητα έκπτωσης του φόρου των εισροών της θα έπρεπε, όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1180/2013, να υποβάλλει αίτηση επιλογής φορολόγησης καθώς *«Στην περίπτωση που υποβληθεί αίτηση επιλογής φορολόγησης, ο υποκείμενος έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η κατασκευή ή συντήρηση του ακινήτου για το οποίο έχει ασκηθεί επιλογή φορολόγησης, καθώς και οποιαδήποτε εισροή σχετική με το εν λόγω ακίνητο, σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32 και 33 του Κώδικα ΦΠΑ [όπως ίσχυε]»*. Από τα παραπάνω τεκμαίρεται ότι σε περιπτώσεις εκμίσθωσης χώρων όπου ο εκμισθωτής δεν έχει υποβάλει αίτηση επιλογής φορολόγησης, οι σχετικές αυτές πράξεις εκμίσθωσης δεν αποτελούν φορολογητέες πράξεις για σκοπούς Φ.Π.Α, και συνεπώς οι εκμισθωτές δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών που διενεργούνται με σκοπό τον προσπορισμό εσόδων από μισθώματα. Συνεπώς, η υποβολή αίτησης ήταν και παραμένει κρίσιμο στοιχείο αναφορικά με τον χρόνο έναρξης της υπαγωγής σε ΦΠΑ των μισθωμάτων και του συνακόλουθου δικαιώματος έκπτωσης του σχετιζόμενου με την εν λόγω δραστηριότητα ΦΠΑ.

Συνακολούθως, και προκειμένου να διαπιστωθεί εάν η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας της, σχετικό αίτημα επιλογής φορολόγησης, ο έλεγχος απεύθυνε το με αρ. πρωτ.σχετικό ερώτημα στη Δ.Ο.Υ. και από το με αρ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ. προκύπτει ότι η ελεγχόμενη ουδέποτε υπέβαλε αίτηση επιλογής φορολόγησης του άρθρου 8, παρ. 2 (δii) του Ν.2859/2000 για κάποιο από τα ακίνητά της.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων που θεσπίζεται βάσει του Ν.4987/2022 και Ν.2859/2000 για την επιβολή ΦΠΑ παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται

στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν.4987/2022 και Ν.2859/2000 που ρυθμίζουν το ΦΠΑ, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο.

Επιπροσθέτως, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς της- Α.Φ.Μ. και την επικύρωση:
1) της με αριθμό πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019, και 2) της με αριθμό πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 30/09/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	22.387,62	22.387,62	22.387,62	
Αξία φορολογητέων εισροών	166.280,29	166.280,29	166.280,29	
Φόρος εκροών	2.910,39	2.910,39	2.910,39	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	74.824,51	73.188,99	73.188,99	1.635,52
Πιστωτικό υπόλοιπο	71.914,12			71.914,12
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.030,39	3.030,39	3.030,39
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		1.515,20	1.515,20	1.515,20
Σύνολο φόρων για καταβολή		4.545,59	4.545,59	4.545,59
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	71.914,12			71.914,12

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 30/09/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2020 - 30/09/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών	100.914,40	100.914,40	100.914,40	
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	95.977,76	-95.515,58	-95.515,58	191.493,34
Πιστωτικό υπόλοιπο	95.977,76			95.977,76
Χρεωστικό υπόλοιπο		95.515,58	95.515,58	95.515,58

Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Ν.4987/22		47.757,79	47.757,79	47.757,79
Σύνολο φόρων για καταβολή		143.273,37	143.273,37	143.273,37
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	462,18			462,18
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	95.515,58			95.515,58

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ο Προϊστάμενος

Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης
α/α

ΜΑΒΙΝΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.