



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 02-11-2023

Αριθμός απόφασης: e956

**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 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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.** Τη με ημερομηνία **09/06/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ:.....**, κατά:

α) της με αριθμό ...../09-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019,

β) της με αριθμό ...../09-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020 και

γ) της με αριθμό ...../09-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης 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. Αλεξανδρούπολης.

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

Επί της από 09/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με 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 με αριθμό ...../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα από το ποσό των 14.542,92€ στο ποσό των 6.862,92€, ήτοι κατά το ποσό των 7.680,00€.

Με την με αριθμό ...../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα από το ποσό των 20.302,71€ στο ποσό των 12.622,71€, ήτοι κατά το ποσό των 7.680,00€.

Με την με αριθμό ...../23-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε η ζημία που αναγνωρίζεται από 18.608,89€ βάσει δήλωσης σε 13.405,89€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 5.203,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, δυνάμει της υπ'αριθμ...../01-07-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ενοίκια ύψους 5.203,00€ δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος και συνεπώς τα λειτουργικά έξοδα προσδιορίστηκαν με την αφαίρεση του ως άνω ποσού από τις συνολικές δαπάνες.

Επιπλέον, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έτυχε απαλλαγής καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, δυνάμει της Π.2869/1987, για επενδυτικά αγαθά και συγκεκριμένα για την αγορά χορτοδετικής μηχανής. Ωστόσο, δεν προσαύξησε, ως όφειλε, τόσο την αξία των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών, καθώς και το φόρο εκροών όσο και εισροών στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2019, κατά την οποία αποκτήθηκε το εν λόγω πάγιο. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσαύξησε μόνο την αξία φορολογητέων εκροών με τον αναλογούντα

ΦΠΑ του τιμολογίου ...../09-04-2019, καθώς ο προσφεύγων δεν άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του ως άνω τιμολογίου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι

1)Είναι αίολο και αυθαίρετο το συμπέρασμα, σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος προσαυξάνει μόνο την αξία των φορολογητέων εκροών με τον αναλογούντα ΦΠΑ του τιμολογίου .../09-04-2019. Αίολη και εσφαλμένη η εφαρμογή των άρθρων 32 και 35 του Ν 2859/2000 περί δικαιώματος έκπτωσης του φόρου, δεδομένου ότι η απαλλαγή του από τον αναλογούντα ΦΠΑ συντελέστηκε δυνάμει των διατάξεων και προϋποθέσεων της Π 2869/1987 και όχι του Ν 2859/2000. Η παράλειψη απεικόνισης της συναλλαγής στα βιβλία του ΦΠΑ, δεν είναι παρά μια μεμονωμένη λογιστική παρατυπία, που έγινε εκ παραδρομής και στερείται εννόμων συνεπειών.

2)Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν περιλαμβάνουν αιτιολογία ως προς τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή τους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την απόφαση ΔΕΔ 43/2023.

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν 2859/2000, με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν 1642/1986, «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.....

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

**Επειδή**, στο άρθρο 33 του Ν 2859/2000 ορίζεται ότι « 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.....».

**Επειδή**, στην ΚΥΑ Π.2869/2389/ΠΟΛ. 137/04-05-1987 (ΦΕΚ 236Β'/12-05-1987), αναφορικά με την « Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας των επενδυτικών αγορών», ορίζεται ότι:

**«ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΓΕΩΡΓΙΑΣ**

**Έχοντας υπόψη:**

1. Τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 26, 27 και 58 του Ν. 1642/1986 «για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» όπως αυτός τροποποιήθηκε συμπληρώθηκε και ισχύει.
2. Την ανάγκη παροχής διευκολύνσεων για την πραγματοποίηση επενδύσεων,

**αποφασίζουμε:**

1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα-αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 1642/86 και με την διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω.

Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα.

Επίσης, στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται και τα θερμοκήπια, θερμαινόμενα ή μη καθώς και τα μηχανήματα, εξαρτήματα μεταλλικές και ξύλινες κατασκευές και λοιπά όργανα που συγκροτούν θερμαινόμενα ή μη θερμοκήπια.

2. Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, **υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. οικονομικό έφορο, αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας.**

**Στην αίτηση αυτή ο επενδυτής επισυνάπτει τα πιο κάτω δικαιολογητικά:**

**α)** Αναλυτικό πίνακα εις διπλούν κατά τελωνείο ή προμηθεύτρια επιχείρηση, στον οποίο αναγράφει τα αγαθά τα οποία πρόκειται να εισάγει ή να αγοράσει στο εσωτερικό, την ποσότητα και την αξία αυτών, το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής ή το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και τη διεύθυνση της προμηθεύτριας επιχείρησης όταν πρόκειται για αγορά στο εσωτερικό, καθώς και τον Α.Φ.Μ. και την αρμόδια οικονομική εφορία της επιχείρησης αυτής.

**β)** Υπεύθυνη δήλωση του Ν. [1599/1986](#) στην οποία δηλώνεται υπεύθυνα ότι ο αιτών είναι επενδυτής που σκοπεύει να ιδρύσει, επεκτείνει ή να εκσυγχρονίσει βιομηχανική, βιοτεχνική, μεταλλευτική, λατομική, ξενοδοχειακή ή αγροτική επιχείρηση, ο τόπος εγκατάστασης της

επιχείρησης, ότι δεν πρόκειται για απαλλασσόμενη από τον Φ.Π.Α. επιχείρηση και ότι τα αγαθά που περιγράφονται στον ανωτέρω πίνακα είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση της επένδυσης.

γ) Προκειμένου για θερμοκήπια ή υλικά που ενσωματώνονται στα θερμοκήπια, υποβάλλει επιπλέον βεβαίωση της Δ/νσης Δενδροκηπευτικής του Υπουργείου Γεωργίας ή των κατά περίπτωση εξουσιοδοτημένων περιφερειακών υπηρεσιών του Υπουργείου Γεωργίας, με την οποία βεβαιώνεται ότι υπάρχει άδεια σκοπιμότητας εγκατάστασης θερμοκηπίου στο όνομα του αιτούντος και ότι τα αγαθά που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, προορίζονται να συγκροτήσουν θερμοκήπιο και

δ) βεβαίωση της αρμόδιας κατά περίπτωση αρχής για τυχόν υποβολή αίτησης ή τυχόν υπαγωγή σε αναπτυξιακό νόμο ή άλλο καθεστώς εθνικής ή κοινοτικής ενίσχυσης της επένδυσης.

3. Ο Οικονομικός Έφορος, αφού διαπιστώσει ότι πρόκειται για επιχείρηση της παρ. 1, η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στο Φ.Π.Α., χορηγεί βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον αιτούντα χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, που αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, επισυνάπτοντας σ' αυτήν θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα αυτού.

Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται στο σχετικό τελωνειακό παραστατικό ή κατά περίπτωση στο στέλεχος του τιμολογίου του προμηθευτή.

4. Το αρμόδιο τελωνείο, στο οικείο παραστατικό θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο όμως δεν θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη « Ο ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ ΘΑ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Π. 2869/2389/4.5.87».

Αντίγραφο του παραστατικού αυτού αποστέλλει στην οικονομική εφορία, η οποία έχει εκδόσει την ανωτέρω βεβαίωση.

Αντίστοιχα, η προμηθεύτρια επιχείρηση θα εκδόσει τιμολόγιο ή τιμολόγιο πώλησης - δελτίο αποστολής, στο οποίο θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο δεν θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη «ΔΕΝ ΕΙΣΠΡΑΤΤΕΤΑΙ ΦΠΑ - ΥΠΟΧΡΕΟΣ, ΠΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΕΙΝΑΙ Ο ΑΓΟΡΑΣΤΗΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Π. 2869/2389/4.5.87».

5. Ο αγοραστής - επενδυτής υποχρεούται να προσκομίσει στον οικονομικό έφορο, που έχει εκδόσει την ανωτέρω βεβαίωση, αντίγραφο του τιμολογίου που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση εντός μηνός από την ημερομηνία έκδοσης του.

6. Η αξία των αποκτηθέντων με την διαδικασία αυτή επενδυτικών αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας προσαυξάνει τόσο τον φόρο εκροών όσο και τον φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Αν η επιχείρηση δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το προς έκπτωση ποσό του φόρου, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 1642/1986.

7. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος παρακολουθεί την εκτέλεση των εργασιών και διενεργεί έλεγχο για να διαπιστώσει, αν τα επενδυτικά αγαθά που αποκτήθηκαν χωρίς ΦΠΑ, έχουν εγκατασταθεί στον τόπο που δηλώθηκε, ότι δεν πωλήθηκαν, και ότι έχουν σωστά καταχωρηθεί και περιληφθεί στην προσωρινή δήλωση της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

8. Ο επενδυτής (εισαγωγές - αγοραστής) υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον αρμόδιο οικονομικό έφορο το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, το βραδύτερον εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη.

9. Σε περίπτωση πώλησης των επενδυτικών αγαθών που αποκτήθηκαν, χωρίς ΦΠΑ πριν από τη χρησιμοποίησή τους, ο επενδυτής (εισαγωγέας - αγοραστής) υποχρεούται να καταβάλει στο Δημόσιο το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην πώληση αυτή, καθώς και πρόστιμο ίσο με το πενήντα στα εκατό (50%) του φόρου που αναλογούσε στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό των επενδυτικών αγαθών.

10. Η απόφασή μας Π. 1489/1465/87 παύει να ισχύει από 10ης Μαΐου 1987.

Η διαδικασία επιστροφής που προβλέπεται από την ανωτέρω απόφαση, εξακολουθεί να εφαρμόζεται προκειμένου για εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό επενδυτικών αγαθών, για τις οποίες το οικείο παραστατικό (διασάφιση ή τιμολόγιο) εκδόθηκε πριν από την 10η Μαΐου 1987.

11. Η απόφαση αυτή, που ισχύει από την 5η Μαΐου 1987, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να κυρωθεί με νόμο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (2006/112/ΕΕ) Σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας:

«ΤΙΤΛΟΣ Χ

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης

**Άρθρο 167 .....**

**Άρθρο 168**

Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπέμπει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο,

β) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 18, στοιχείο α) και το άρθρο 27,

γ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο β), σημείο i),

δ) τον ΦΠΑ που οφείλεται για τις πράξεις που εξομοιώνονται με ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 22,

ε) τον ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε για τα εισαχθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος αγαθά.

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ V

*Διακανονισμός των εκπτώσεων».*

**Επειδή**, κατά το γενικό κανόνα της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ΦΠΑ, η έκπτωση του φόρου αυτού παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται σε ΦΠΑ. (Σταματόπουλος Δ., ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία, Αθήνα 2015, σελ.802).

**Επειδή**, ως αγαθά επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 2859/2000, θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Τα προβλεπόμενα για τα αγαθά επένδυσης και οι διατάξεις περί διακανονισμού ισχύουν και για επενδυτικά αγαθά που αγοράστηκαν, κατασκευάστηκαν ή εισήχθησαν με αναστολή καταβολής ΦΠΑ, σύμφωνα με την ΚΥΑ Π.2869/87. (Σταματόπουλος Δ., ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία, Αθήνα 2015, σελ.859-860)

**Επειδή**, οι αποφάσεις του ΔΕΕ στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-354/03, C355/03, C484/03 καθώς και C439/04, C-440/04 αναφέρονται στην στέρηση του δικαιώματος έκπτωσης στον λήπτη του στοιχείου εφόσον γνώριζε ή ήταν δυνατό να γνωρίζει ότι με την αγορά του μετέχει σε πράξη εμπλεκόμενη σε απάτη σχετικά με το ΦΠΑ που αφορά τη συγκεκριμένη συναλλαγή ή προηγούμενες πράξεις στην αλυσίδα των συναλλαγών. Στην περίπτωση που ο υποκείμενος που πραγματοποιεί τις συναλλαγές αυτές δεν γνωρίζει ή δεν είναι σε θέση να γνωρίζει ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων, στην οποία περιλαμβάνονται οι συναλλαγές αυτές, μια άλλη συναλλαγή, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτών, ενέχει απάτη περί τον ΦΠΑ δεν μπορεί να στερηθεί το δικαίωμα έκπτωσης και κατ'επέκταση επιστροφής.

Αναλόγως, από τις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-80/11 και C-142/11 προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να στερήσει την έκπτωση α)αν δεν αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο υποκείμενος στο φόρο είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη επί της οποίας η έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης, ή β)με την αιτιολογία ότι ο λήπτης δεν βεβαιώθηκε, πρώτον, ότι ο εκδότης του τιμολογίου των αγαθών είχε την ιδιότητα του υποκειμένου, δεύτερον, ότι διέθετε τα επίμαχα αγαθά και ήταν σε θέση να τα παραδώσει και, τρίτον, ότι είχε εκπληρώσει τις σχετικές με τη δήλωση και την απόδοση του ΦΠΑ υποχρεώσεις του, ή γ)με την αιτιολογία ότι ο υποκείμενος στο φόρο δε διαθέτει, πέραν του εν λόγω τιμολογίου, άλλα παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα τρία προαναφερθέντα στοιχεία, παρά το γεγονός ότι πληρούνται οι ουσιαστικές και τυπικές προϋποθέσεις που τάσσει η οδηγία 2006/112 για την

άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση και ότι ο υποκείμενος στο φόρο δεν είχε ενδείξεις που να γεννούν υποψίες για την ύπαρξη παρατυπιών ή τη διάπραξη απάτης από τον εκδότη του τιμολογίου.

Περαιτέρω, το ΔΕΕ έχει αποφανθεί ότι η μη ύπαρξη δικαιώματος έκπτωσης προϋποθέτει την ύπαρξη αμιγώς επίπλαστων μεθοδεύσεων που στερούνται οικονομικής ουσίας και σκοπούν αποκλειστικώς στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος (C-162/07) (Σταματόπουλος Δ., ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία, Αθήνα 2015, σελ.822-822).

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση του ΔΕΕ C-332/15, το δικαίωμα των υποκείμενων στο φόρο προσώπων να εκπέττουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφειλόταν ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, [C-285/11](#), [EU:C:2012:774](#), σκέψη [25](#) και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, [C-18/13](#), [EU:C:2014:69](#), σκέψη [23](#)).

Το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπουν τα άρθρα 167 έως 192 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ, δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται και πρέπει να ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών.

Επομένως, κατά πάγια νομολογία, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί να εκπέττει ο φόρος εισροών αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, [C-284/11](#), [EU:C:2012:458](#), σκέψη [62](#) και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 9ης Ιουλίου 2015, Salomie και Oltean, [C-183/14](#), [EU:C:2015:454](#), σκέψη [58](#) και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Αυτό ωστόσο ενδέχεται να μην ισχύει αν η μη τήρηση των τυπικών αυτών προϋποθέσεων έχει ως αποτέλεσμα να εμποδίζεται η μετά βεβαιότητας απόδειξη της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων (αποφάσεις της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, [C-284/11](#), [EU:C:2012:458](#), σκέψη [71](#), καθώς και της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, [C-590/13](#), [EU:C:2014:2429](#), σκέψη [39](#) και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου X της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που διέπουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού καθώς και

την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, Idexx Laboratories Italia, [C-590/13](#), [EU:C:2014:2429](#), σκέψεις [41](#) και [42](#) καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επομένως, προς τον σκοπό της επιβολής του ΦΠΑ και του ελέγχου της επιβολής αυτής από τις φορολογικές αρχές, ο τίτλος XI της οδηγίας ΦΠΑ απαριθμεί ορισμένες υποχρεώσεις που υπέχουν μεταξύ άλλων οι υποκείμενοι στον εν λόγω φόρο. Ειδικότερα, πέραν της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ η οποία προκύπτει ιδίως από τα άρθρα 193 και 206 της οδηγίας αυτής, το άρθρο 242 της ίδιας οδηγίας επιβάλλει την ορθή λογιστική καταχώριση των φορολογητέων πράξεων, το δε άρθρο της 244 προβλέπει υποχρέωση διατήρησης όλων των τιμολογίων, ενώ τα άρθρα 250 και 252 της ίδιας οδηγίας επιβάλλουν την εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης.

Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. Εντούτοις, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν δυνάμει της διάταξης αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των εν λόγω σκοπών. Κατά συνέπεια, τέτοια μέτρα δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να θέτουν συστηματικά υπό αμφισβήτηση το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, την ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 8ης Μαΐου 2008, Ecotrader, [C-95/07](#) και [C-96/07](#), [EU:C:2008:267](#), σκέψη [66](#), καθώς και της 21ης Ιουνίου 2012, Mahagében και Dávid, [C-80/11](#) και [C-142/11](#), [EU:C:2012:373](#), σκέψη [57](#) και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). (σκέψεις 43-49)

Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, [C-285/11](#), [EU:C:2012:774](#), σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., [C-131/13](#), [C-163/13](#) και [C-164/13](#), [EU:C:2014:2455](#), σκέψεις 42 έως 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).(σκέψη 50)

Τούτο συμβαίνει στην περίπτωση που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο φοροδιαφεύγει (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, [C-285/11](#), [EU:C:2012:774](#), σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, [C-18/13](#), [EU:C:2014:69](#), σκέψη 27).(σκέψη 51)

Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν

απάτη ή καταχρηστική πρακτική. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).(σκέψη 52)

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1155/01-08-2018 και ειδικότερα στην παράγραφο 4 αυτής ορίζεται ότι «Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής ΔΕΕ), η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στο φόρο, που εκ των υστέρων χρησιμοποιεί για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του, και όχι από τυπικές προϋποθέσεις, όπως η καθυστερημένη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή η έκδοση τιμολογίων χωρίς επαρκείς πληροφορίες (ενδεικτικά C-516/14, C-385/09). Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκειμένου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος. Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται από το ΔΕΕ ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται για να απολαύει του δικαιώματος αυτού (C-516/14, σκέψεις 42 και 46).».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, αγρότης κανονικού καθεστώτος, έτυχε απαλλαγής καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, δυνάμει της Π.2867/1997, για επενδυτικά αγαθά. Ειδικότερα, υπέβαλε ενώπιον της αρμόδιας φορολογικής αρχής την από 05-03-2019 αίτηση απαλλαγής ΦΠΑ προκειμένου να προχωρήσει στην αγορά μιας χορτοδετικής μηχανής αξίας 32.000,00€ και με αναλογούντα ΦΠΑ 7.680,00€. Γενομένης δεκτής της αίτησής του, εφόσον κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της Π.2869/1987, εκδόθηκε η με αριθμ.../2019 βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ακολούθως, ο προσφεύγων προχώρησε στην αγορά της χορτοδετικής μηχανής από την οντότητα ..... ΑΕ, η οποία εξέδωσε το υπ'αριθμ.../09-04-2019 τιμολόγιο αξίας 39.680,00€, στο οποίο αναγράφεται «Δεν εισπράττεται ο αναλογούν ΦΠΑ ποσού 7.680,00€- υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής σύμφωνα με την Π.2869/2389/04-05-1987 σχετική βεβαίωση απαλλαγής Νο ../2019 ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης».

Ο προσφεύγων, με την υπ'αριθμ.πρωτ..../18-04-2019 γνωστοποίηση, ενημέρωσε την αρμόδια ΔΟΥ για την έναρξη της χρήσης του επενδυτικού αγαθού από 09-04-2019, η δε αγορά της χορτοδετικής μηχανής αναγράφηκε στο σχετικό βιβλίο εσόδων-εξόδων.

**Επειδή**, από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το εν λόγω επενδυτικό αγαθό βρίσκεται στην κατοχή της επιχείρησης του προσφεύγοντα διενεργώντας φορολογητέες πράξεις, καθώς για το ΤΠ .../09-04-2019 δεν προέκυψαν ενδείξεις πλαστότητας, εικονικότητας ή νόθευσής του.

**Επειδή**, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν προσαύξησε, ως όφειλε, την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών, καθώς και το φόρο εκροών όσο και εισροών στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 2<sup>ου</sup> τριμήνου 2019 (κατά την οποία αποκτήθηκε το υπό κρίση πάγιο), αποφάσισε τη στέρηση του δικαιώματος της έκπτωσης του ΦΠΑ για την επιχείρηση του προσφεύγοντα, αυξάνοντας μόνο την αξία των φορολογητέων εκροών με τον αναλογούντα ΦΠΑ του εν λόγω τιμολογίου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την προαναφερθείσα νομολογία του ΔΕΕ, βάσει της θεμελιώδους αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, ο φόρος εισροών εκπίπτει ακόμα και αν παραλήφθηκε η τήρηση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, όπως οι σχετικές με την υποβολή δήλωσης, μόνο δε σε περιπτώσεις απάτης, δόλου ή φοροδιαφυγής μπορεί να περιορίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το οποίο σε κάθε περίπτωση πρέπει να κρίνεται με βάση τις ουσιαστικές προϋποθέσεις του τίθενται από τις προαναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

**Επειδή**, ο προσφεύγων τήρησε τις ουσιαστικές προϋποθέσεις που του επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος της έκπτωσης του ΦΠΑ για το υπό κρίση επενδυτικό αγαθό, ο σχετικός ισχυρισμός κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντα ως προς τις προσβαλλόμενες με αριθμό ... και .../09-05-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01 έως 31-12-2019 και 01-01 έως 31-12-2020 αντίστοιχα.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα μόνο ως προς την με αριθμό ...../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ «.....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. ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ΚΦΔ «*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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ «*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**, 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν 4172/2013 και ειδικότερα στην περίπτωση ιε, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν 4646/2019 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01-01-2020, ορίζεται ότι «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: .... ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο της ΑΑΔΕ Ε.2109/2021 «1.Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4646/2019 προστέθηκε στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) νέα περίπτωση ιε`, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Πιο συγκεκριμένα, με τις υπόψη διατάξεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των ενοικίων μόνο στην περίπτωση που αυτές εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια των περ. ιδ' και ιε' του άρθρου 62 του ν.4446/2016, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ.11 του άρθρου 4 του ν. 4537/2018 (Α` 84). Στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών όπως ορίζονται στην περ. 4 του άρθρου 4 του ν. 4537/2018.

Πέραν των ανωτέρω ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών ενοικίων νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του εκμισθωτή, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση ταχυδρομικής επιταγής -ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,

η χρήση τραπεζικής επιταγής,

η έκδοση επιταγής σε διαταγή του εκμισθωτή

η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής

3. Σε περίπτωση που μέρος της δαπάνης ενοικίου δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα πληρωμής που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης .....

6. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δήλωσε δαπάνες ενοικίων ύψους 17.773,00€, ενώ προσκόμισε αποδείξεις εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 12.570,00€.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από τη ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 19-20 της έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου στηρίζονται σε δεδομένα τα οποία παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο (κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού τράπεζας Πειραιώς).

**Επειδή**, η προσβαλλόμενη με αριθμό ..../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 δεν είναι πλημμελώς αιτιολογημένη, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, αναγράφονται με σαφήνεια και πληρότητα τα πραγματικά περιστατικά, με βάση τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη φορολογική διαφορά και η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται νόμιμη. Κατόπιν των ανωτέρω, η με αριθμό ..../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 κρίνεται βάσιμη και πλήρως αιτιολογημένη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 09-06-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

1)Την ακύρωση των με αριθμό ..... και ...../09-05-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01 έως 31-12-2019 και 01-01 έως 31-12-2020

αντίστοιχα και

2) Την επικύρωση της με αριθμό ...../09-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης**

| Υπ' αριθμ...../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 |               |               |                |                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|----------------|--------------------------|
|                                                                                                             | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης |
| Ζημία που αναγνωρίζεται                                                                                     | 18.608,89€    | 13.405,89€    | 13.405,89€     | 5.203,00€                |

| Υπ' αριθμ...../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 |               |               |                |                          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|----------------|--------------------------|
|                                                                                                                  | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                                                                                       | 14.542,92€    | 6.862,92€     | 14.542,92€     | 0,00€                    |

| Υπ' αριθμ...../09-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, |               |               |                |                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---------------|----------------|--------------------------|
|                                                                                                                   | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης | Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση                                                                                        | 20.302,71€    | 12.622,71€    | 20.302,71€     | 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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.