



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-mail: ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 13/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2167

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης

..... οικεία έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (βάσει των ν.2859/2000, ΠΟΛ.1124/2015 & ΠΟΛ.1067/2018) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο επιπέδων φύλλων έλασης από σίδηρο ή χάλυβα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 15.159,59, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58^Α ΚΦΔ ποσού 7.579,80 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 22.739,39 ευρώ**, ενώ προσδιορίστηκε από τον έλεγχο πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 16.468,16 ευρώ αντί του δηλωθέντος 16.523,95 ευρώ, ήτοι **διαφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση 55,79 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ (βάσει των ν.2859/2000, ΠΟΛ.1124/2015 & ΠΟΛ.1067/2018) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ΕΛ.ΚΕ. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Στα πλαίσια του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου έκπτωσης του ΦΠΑ των Δαπανών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε ΦΠΑ Δαπανών για έξοδα ΕΙΧ, αγοράς τροφίμων από Σούπερ Μάρκετ, ψυχαγωγίας, φιλοξενίας και τροφής κατά παράβαση του άρθρου 30 του ν.2859/2000, και συγκεκριμένα για τα παρακάτω φορολογικά στοιχεία:

Για το έτος 2017

ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
.....			24,00	41,19	9,89
.....			13,00	19,78	2,57
.....			13,00	150,57	19,67
.....			13,00	12,36	1,61
.....			13,00	8,16	1,06
.....			13,00	8,16	1,06
.....			13,00	17,95	2,34
.....			13,00	24,46	3,18
.....			24,00	39,77	9,55
.....			24,00	39,53	9,49
.....			24,00	100,00	24,00
.....			24,00	59,56	14,29
.....			24,00	295,25	70,86
.....			24,00	59,05	14,17
.....			24,00	26,24	6,30
.....			24,00	94,35	22,65
.....			24,00	7,22	1,74
.....			24,00	19,18	4,60

.....	.....	.....	24,00	120,97	29,03
.....	.....	.....	24,00	27,99	6,72
.....	.....	.....	24,00	11,89	2,85
.....	.....	.....	24,00	65,47	15,71
.....	.....	.....	24,00	22,33	5,38
.....	.....	.....	24,00	44,99	10,78
ΣΥΝΟΛΟ				1.316,42	289,50

Για το έτος 2018

Από 1/1/2018 - & 31/5/2018

ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝΤ. ΦΠΑ	ΦΠΑ
.....			30,63	13,00	3,98
.....			43,59	24,00	10,46
.....			38,99	13,00	5,07
.....			-32,65	13,00	-4,24
.....			23,18	13,00	3,01
.....			55,25	24,00	13,26
.....			7,20	24,00	1,72
ΣΥΝΟΛΟ			166,19		33,26

Από 1/6/2018 - & 31/12/2018

.....	.....	.....	54,01	24,00	12,97
.....	.....	.....	19,58	13,00	2,54
.....	.....	.....	12,13	24,00	2,90
.....	.....	.....	50,31	24,00	12,07
.....	.....	.....	32,30	13,00	4,19
.....	.....	.....	21,20	24,00	5,09
.....	.....	.....	66,81	24,00	16,03
ΣΥΝΟΛΟ			256,32		55,79

Το συνολικό ΦΠΑ Δαπανών του άρθρου 30 του Ν. 2859/00 που εξέπεσε η προσφεύγουσα χωρίς να έχει δικαίωμα, ανέρχεται :

Για το έτος 2017 : συνολικού ποσού 289,50 ευρώ &

Για το έτος 2018 :

Από 1/1/2018 - & 31/5/2018 : συνολικού ποσού 33,26 ευρώ &

Από 1/6/2018 - & 31/12/2018 : συνολικού ποσού 55,79 ευρώ.

Ο έλεγχος καταλόγισε τον παραπάνω ΦΠΑ που εξέπεσε η προσφεύγουσα χωρίς να έχει το δικαίωμα.

Επίσης, όσον αφορά τις δαπάνες αγοράς παγίων για το έτος 2017, των οποίων η προσφεύγουσα έχει εκπέσει το ΦΠΑ ποσού 14.836,83 ευρώ, διαπιστώθηκε ότι καταχώρησε στα Λογιστικά της αρχεία τα παρακάτω Φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν αμοιβές Υπεργολάβων, καθώς και υλικά κατασκευής (μπετό, ηλεκτρολογικά υλικά, κατασκευή πισίνας, ξύλινες κατασκευές για πόρτες, παράθυρα, αμοιβές τακτοποίησης αυθαιρέτων, υδραυλικές & ηλεκτρολογικές εργασίες, κ.λ.π.) ήτοι προσθήκες – βελτιώσεις για το ιδιόκτητο ακίνητό της Α.Ε. στον :

ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ ΦΠΑ	ΦΠΑ
.....		2.500,00	24%	600,00
.....		2.500,00	24%	600,00
.....		5.000,00	24%	1.200,00

.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	2.472,00	24%	593,28
.....	.....	2.150,00	24%	516,00
.....	.....	4.089,43	24%	981,46
.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	500,48	24%	120,12
.....	.....	2.016,13	24%	483,87
.....	.....	583,44	24%	140,03
.....	.....	1.177,42	24%	282,58
.....	.....	5.028,00	24%	1.206,72
.....	.....	11.307,94	24%	2.713,91
.....	.....	584,00	24%	140,16
.....	.....	1.500,00	24%	360,00
.....	.....	2.050,23	24%	492,06
.....	.....	-350,00	24%	-84,00
.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	3.711,00	24%	890,64
ΣΥΝΟΛΟ		61.820,07		14.836,83

Επειδή το παραπάνω ακίνητο αφορά μεν πάγιο της ελεγχόμενης ΑΕ, αλλά ουδέποτε χρησιμοποιήθηκε μέχρι και σήμερα για φορολογητέες πράξεις, δηλώνεται ως κενό στο Ε2 των ελεγχόμενων ετών (αλλά και μέχρι και σήμερα), ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32 & 33 του Ν. 2859/00 περί ΦΠΑ, απορρίπτει την έκπτωση του ΦΠΑ των παραπάνω δαπανών, συνολικού ποσού 14.836,83 ευρώ.

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου:

1. Για το έτος 2017 :Απορρίπτεται το συνολικό ΦΠΑ Δαπανών που εξέπεσε χωρίς να έχει το δικαίωμα και το οποίο ανέρχεται σε ποσό (289,50€ από δαπάνες του άρθρου 30 Ν. 2859/00 + 14.836,83€ ΦΠΑ Παγίων) = 15.126,33 ευρώ.

Από τις Δηλώσεις που υποβλήθηκαν αλλά και από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι την παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 70.494,90 ευρώ το οποίο μεταφέρθηκε για έκπτωση στο έτος 2018, ενώ με την περιοδική Δήλωση του Μαΐου 2018 η ελεγχόμενη αιτήθηκε και έλαβε από το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο του παραπάνω μήνα (στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και το πιστωτικό υπόλοιπο του έτους 2017) ποσού 75.516,65 ευρώ, το ποσό των 70.494,90 ευρώ.

Μετά τα ανωτέρω το συνολικό ποσό του ΦΠΑ 15.126,33 ευρώ, έτους 2017 που εξέπεσε χωρίς να έχει δικαίωμα, μειώνει ισόποσα, πιστωτικό υπόλοιπο του έτους 2017 από 70.494,90 ευρώ σε 55.368,57 ευρώ.

2. Για το έτος 2018 : Από 1/1/2018 - & 31/5/2018 : απορρίπτεται συνολικό ΦΠΑ Δαπανών που εξέπεσε χωρίς να έχει το δικαίωμα ποσού 33,26 ευρώ & Από 1/6/2018 - & 31/12/2018: απορρίπτεται συνολικό ΦΠΑ Δαπανών που εξέπεσε χωρίς να έχει το δικαίωμα ποσού 55,79 ευρώ.

Μετά τα ανωτέρω και επειδή στο πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που αιτήθηκε και έλαβε συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ Δαπανών του έτους 2017 που δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης συνολικού ποσού 15.126,33 ευρώ, καθώς και ο ΦΠΑ Δαπανών από 1/1-31/5/2018 που επίσης δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης συνολικού ποσού 33,26 ευρώ, από τον έλεγχο ο ΦΠΑ

των εν λόγω δαπανών συνολικού ποσού (15.126,33 ευρώ +33,26 ευρώ) = 15.159,59 ευρώ καταλογίζεται, καθώς δεν είχε δικαίωμα επιστροφής αυτού.

Επί του παραπάνω καταλογισμού ΦΠΑ επιβλήθηκε από τον έλεγχο το αναλογούν πρόστιμο της περ. 2 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ήτοι 50% του συνολικού ποσού των 15.159,59 ευρώ που αφορά ΦΠΑ που της επιστράφηκε και δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης – επιστροφής.

Τέλος για το ΦΠΑ Δαπανών από 1/6-31/12/2018 που επίσης δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης συνολικού ποσού 55,79 ευρώ, μειώνει το τελικό πιστωτικό ΦΠΑ του Δεκεμβρίου 2018, ισόποσα.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου συντάχθηκε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού, όπου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της, οι οποίες αιτιολογημένα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο.

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τις Φορολογητέες Εισροές, Εκροές & τον ΦΠΑ αυτών ανά έτος, ως κάτωθι :

Φορολογικό έτος 01.01.2017 – 31.12.2017

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α.	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
Φορολογητέες εκροές	53.735.45	53.735.45	0,00
Φορολογητέες εισροές	185.612.83	122.476.34	63.136.49
Φόρος εκροών	12.896.51	12.896.51	0,00
Φόρος εισροών	43.987.63	28.861.30	15.126.33
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών			
Πληρωμές στο δημόσιο			0,00
Λοιπά προστιθέμενα ποσά			
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. χρήσεως	39.403.48	39.403.48	0,00
Σύνολο φόρου εισροών	83.391.41	68.265.08	15.126.33
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών			
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά			0,00
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε από prorata			
Σύνολο φόρου εισροών	83.391.41	68.265.08	15.126.33
Φόρος εκροών ως ανωτέρω	12.896.51	12.896.51	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 31.12.2017	70.494,90	55.368.57	15.126.33

Φορολογικό έτος 01.01.2018 – 31.12.2018

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Φ.Π.Α.	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ
Φορολογητέες εκροές	62.512,18	62.512,18	0,00
Φορολογητέες εισροές	133.303,20	132.880.67	422.53
Φόρος εκροών	15.002,90	15.002,90	0,00
Φόρος εισροών	31.526,86	31.437.80	89.50
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών			
Πληρωμές στο δημόσιο			0,00

Πιστωτικό προηγούμενης χρήσης	70.494,90	55.368.57	15.126.33
Λοιπά προστιθέμενα			0,00
Σύνολο φόρου εισροών	102.021,76	86.806.37	15.215.39
Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών			
Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,01	0,01	0,00
Φ.Π.Α. που επιστράφηκε	70.494,90	70.494,90	
Σύνολο φόρου εισροών	31.526,85	31.526,85	0,00
Φόρος εκροών	15.002,90	15.002,90	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο 31.12.2018	16.523,95	16.468.16	55.79
Χρεωστικό Υπόλοιπο		15.159,59	15.159,59
Πρόστιμο άρθρο 58Α Κ.Φ.Δ.		7.579,80	7.579,80
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		22.739,39	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ		16.468,16	

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη πλήρους, σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.
- Επί της κρίσης του ελέγχου αναφορικά με την έκπτωση του ΦΠΑ των δαπανών παγίων 2017 η προσφεύγουσα αμφισβητεί μέρος αυτών και συγκεκριμένα τις κάτωθι:

- ❖ Εσφαλμένα ο έλεγχος εκλαμβάνει τις δαπάνες, την έκπτωση του ΦΠΑ των οποίων απορρίπτει, ως δαπάνες βελτίωσης/προσθήκης.
- ❖ Ουδμία επίδραση έχει το κατά πόσο το ακίνητο χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις ή όχι στην κρίση περί αναγνώρισης της έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών δαπανών. Σύμφωνα με τα άρθρα 30 έως και 33 του ν.2859/2000, ο ΦΠΑ των σχετικών δαπανών εκπίπτει από τον ΦΠΑ εκροών κατά το χρόνο διενέργειας της δαπάνης και υποβολής της σχετικής δήλωσης είτε πρόκειται για δαπάνες βελτίωσης/προσθήκης, όπως εσφαλμένα διαλαμβάνει ο έλεγχος, είτε πρόκειται για δαπάνες επισκευής/συντήρησης ως αληθώς ισχύει εν προκειμένω, περί του οποίου κατωτέρω, και, σε περίπτωση που εξέπεσε εσφαλμένα ή για εσφαλμένο ποσό, το ποσό της έκπτωσης αυτής τυγχάνει διακανονισμού στο μέλλον, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 33 ν.2859/2000, επιβαρύνοντας όμως τις αντίστοιχες δηλώσεις του χρόνου του διακανονισμού. Οι καταχωρήσεις του χρόνου της εσφαλμένης έκπτωσης όμως δεν επηρεάζονται. Όπως δεν επηρεάζονται ούτε από το κατά πόσο το καθαρό ποσό της δαπάνης θα αναγνωριστεί από τον έλεγχο, καθώς η έκπτωση του ΦΠΑ διέπεται από διαφορετικούς κανόνες.
- ❖ Εσφαλμένα ο έλεγχος εκλαμβάνει το εν λόγω πάγιο ως μη χρησιμοποιούμενο. Το συγκεκριμένο ακίνητο στην μαζί με έτερο χρησιμοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων επιχειρηματικά για την τραπεζική χρηματοδότηση της εταιρείας και δη την εξασφάλιση ρευστότητας μέσω περιθωρίου πίστωσης, δεδομένου ότι είχαν εγγραφεί προσημειώσεις υποθήκης προς εξασφάλιση των επιχειρηματικών αναγκών της εταιρείας. Επιπλέον τα συγκεκριμένα ακίνητα χρησιμοποιούνταν κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων και για τη φιλοξενία εκπροσώπων των προμηθευτών και πελατών κατά τις επισκέψεις τους στην Ελλάδα στο πλαίσιο διαπραγματεύσεων και σύναψης συμφωνιών με την εταιρεία.

- ❖ Ανεξαρτήτως της βασιμότητας ή μη της απόρριψης της έκπτωσης του ΦΠΑ των δαπανών παγίων του έτους 2017, εσφαλμένα καταλογίστηκε εν γένει το ποσό της απορριφθείσας έκπτωσης ΦΠΑ του 2017 και το αντίστοιχο ποσό του προστίμου του άρθρου 58Α ΚΦΔ με την προσβαλλόμενη πράξη, η οποία αφορά προσδιορισμό ΦΠΑ έτους 2018 και είναι για τον λόγο αυτό ανακλητέα, άλλως ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη τουλάχιστον ως προς το ποσό αυτό.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος:

Άρθρο 2

Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

Άρθρο 3

Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

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 χρησιμοποίησης 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.

.....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών Προϊόντων
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων."
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,

Άρθρο 31

Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών. Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

Άρθρο 32

Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β , γ και δ της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

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

Άρθρο 33

Διακανονισμός 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:

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

β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

.....

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής 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. 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. Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με τον σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α'). Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε..

β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

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.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντι έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 της ΓΓΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23 του Ν. 4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές **ρητά ορίζεται** ότι δεν εκπίπτουν:

....

δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του Ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.

Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

«.. 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013): «Επαρκής αιτιολογία Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για την συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ.). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το σδυμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ. 609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ. 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλα ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «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, εν προκειμένω ο εκ του καταστατικού προβλεπόμενος σκοπός της εταιρείας περιλαμβάνει και άλλες δραστηριότητες συναφείς με ακίνητα, ωστόσο όπως προκύπτει από το τηρούμενο αρχείο του μητρώου και τις δηλωθείσες δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας, αντικείμενο εργασιών της κατά την ελεγχόμενη χρήση είναι το εμπόριο και η αντιπροσωπεία προϊόντων χάλυβα. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από τα στοιχεία μητρώου η προσφεύγουσα έχει δηλώσει ως κύρια και δευτερεύουσες δραστηριότητες:

Κύρια Δραστηριότητα

Κωδικός	Περιγραφή	Συντομογραφία
46721323	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΙΠΕΔΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΛΑΣΗΣ ΑΠΟ ΣΙΔΗΡΟ Η ΧΑΛΥΒΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΕΠΙΠΕΔΩΝ ΦΥΛΛΩΝ ΕΛΑΣΗΣ

Λοιπές

Κωδικός	Περιγραφή	Συντομογραφία	Ημ/νία Έναρξης
43995000	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΧΑΛΥΒΔΙΝΩΝ ΔΟΜΙΚΩΝ ΜΕΡΩΝ	ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΧΑΛΥΒΔΙΝΩΝ ΔΟΜΙΚΩΝ ΜΕ	01/12/2008
46121203	ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΣΙΔΗΡΟΥΧΩΝ ΜΕΤΑΛΛΕΥΜΑΤΩΝ ΣΕ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΤΟΥΣ ΜΟΡΦΕΣ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΣΩΛΗΝΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΡΜΑΤΟΣ)	ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ	01/12/2008
46721302	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ ΑΠΟ ΣΙΔΗΡΟ Η ΧΑΛΥΒΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ	01/12/2008
46721303	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ ΑΠΟ ΣΙΔΗΡΟ Η ΜΗ ΚΡΑΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΧΑΛΥΒΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ	01/12/2008
46721307	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ, ΑΠΟ ΑΝΟΞΕΙΔΩΤΟ ΧΑΛΥΒΑ Η ΑΛΛΟ ΚΡΑΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΧΑΛΥΒΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ, ΑΠΟ Α	01/12/2008

46721309	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΜΟΡΦΩΝ (PROFILES) ΑΠΟ ΣΙΔΗΡΟ Η ΜΗ ΚΡΑΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΧΑΛΥΒΑ, ΑΛΛΩΝ ΔΟΚΩΝ ΚΑΙ ΡΑΒΔΩΝ ΑΠΟ ΑΛΛΟ ΚΡΑΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΧΑΛΥΒΑ	ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΜΟΡΦΩΝ (PR	01/12/2008
----------	--	--	------------

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία έχει δηλώσει ως εγκαταστάσεις άσκησης των δραστηριοτήτων της: α) τα ιδιόκτητα γραφεία στο και β) την φορολογική αποθήκη στο

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (βάσει των ν.4172, 4987/2022 και ΠΟΛ.1124/2015, ΠΟΛ.1067/2018) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, για το φορολογικό έτος 2017, δαπάνες συνολικού ποσού 61.820,07 ευρώ (ΦΠΑ 14.836,83 ευρώ) που έκρινε ότι αυτές αφορούν προσθήκες – βελτιώσεις και όχι επισκευές και συντήρηση ακινήτου ιδιοκτησίας της ευρισκόμενο στον

Ειδικότερα, οι υπό κρίση δαπάνες αφορούν αμοιβές Υπεργολάβων καθώς και υλικά κατασκευής (μπετό, ηλεκτρολογικά υλικά, κατασκευή πισίνας, ξύλινες κατασκευές για πόρτες, αμοιβές τακτοποίησης αυθαιρέτων, υδραυλικές & ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις κ.λπ.) και συγκεκριμένα:

- Τα φορολογικά στοιχεία των Υπεργολάβων αναγράφουν ως παρασχεθείσες Υπηρεσίες, «χτίσιμο όχθας πέτρα, σενάζια ενδιάμεσα όχθας πέτρα, καπάκια πέτρας, διαπλάτυση σκάλας με πέτρα, μόνωση βεράντας, άνοιγμα θεμέλια, τοποθέτηση ογκολίθων για θεμελίωση», (δαπάνες συνολικής αξίας 15.000,00€)
- Τα φορολογικά στοιχεία της, αναγράφουν ως παρασχεθείσες Υπηρεσίες, «προμήθεια και τοποθέτηση αντλία πισίνας, προμήθεια και τοποθέτηση συστήματος στερέωσης τέντας, αρμολόγημα πέτρας μετά την τοποθέτηση κουφώματος, κλπ» (δαπάνες συνολικής αξίας 2.472,00€),
- Τα φορολογικά στοιχεία του Αρχιτέκτονα Μηχανικού αναγράφουν τη αμοιβή του για τακτοποίηση αυθαίρετης κατασκευής ξενώνων και αποθήκης καθώς και αμοιβή μελέτης διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου» (δαπάνες συνολικής αξίας 2.150,00€),
- Τα φορολογικά στοιχεία της, αναφέρουν προμήθεια ηλεκτρολογικού υλικού σε μεγάλη ποσότητα, ήτοι μπρίζες διακόπτες, φωτιστικά, κλπ, που προσδιορίζει αλλαγή με νέα» (δαπάνες συνολικής αξίας 4.672,87€)
- Τα φορολογικά στοιχεία του Υπεργολάβου, αναφέρουν «εργασίες επισκευής τοιχοποιίας υδραυλικές εργασίες, επικόλληση πλακιδίων, ελαιοχρωματισμοί, Ηλεκτρολογικές εργασίες μετά υλικών συνολική αξίας 18.739,00 ευρώ»,
- Το φορολογικό στοιχείο της αναφέρει «προμήθεια ξυλείας καστανιάς, εμποτισμένες πήχες, καλάμι, κλπ» (δαπάνες συνολικής αξίας 1.177,42€) και
- Τα φορολογικά στοιχεία της « προμήθεια Μπαλκονόπορτες, υαλοστάσια, εξώθυρες, ντουλάπια, τελάρα, πορτάκια, σήτες, σύρτες βαρέου τύπου, βάψιμο μεταφορά τοποθέτηση πέργκολας, πρεβάζια, κλπ» (δαπάνες συνολικής αξίας 15.092,17€).

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, από την περιγραφή των φορολογικών στοιχείων που απορρίφθηκαν ως δαπάνη για επισκευές – συντηρήσεις και που η προσφεύγουσα εξέπεσε τον ΦΠΑ των δαπανών αυτών από τον φόρο εκρών χωρίς να έχει δικαίωμα, αναλυτικά αφορούν τα κάτωθι στοιχεία:

ΑΡ. ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΣΥΝ ΦΠΑ	ΦΠΑ
--------------------	----------------------	-------------	---------	-----

.....	.....	2.500,00	24%	600,00
.....	.....	2.500,00	24%	600,00
.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	2.472,00	24%	593,28
.....	.....	2.150,00	24%	516,00
.....	.....	4.089,43	24%	981,46
.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	500,48	24%	120,12
.....	.....	2.016,13	24%	483,87
.....	.....	583,44	24%	140,03
.....	.....	1.177,42	24%	282,58
.....	.....	5.028,00	24%	1.206,72
.....	.....	11.307,94	24%	2.713,91
.....	.....	584,00	24%	140,16
.....	.....	1.500,00	24%	360,00
.....	.....	2.050,23	24%	492,06
.....	.....	-350,00	24%	-84,00
.....	.....	5.000,00	24%	1.200,00
.....	.....	3.711,00	24%	890,64
ΣΥΝΟΛΟ		61.820,07		14.836,83

Οι ανωτέρω δαπάνες ορθά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αφορούν σε δαπάνες επισκευής και συντήρησης ακινήτου της καθόσον από την περιγραφή και το κόστος αυτών δεν συνάγεται ότι αφορούν σε τακτικές δαπάνες συντήρησης επισκευής αλλά αφορούν σε κατασκευές και λειτουργικές βελτιώσεις αυτού οι οποίες αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου, και στο πλαίσιο αυτό προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ως άνω ακίνητο χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια των υπό έλεγχο διαχειριστικών περιόδων επιχειρηματικά για την τραπεζική χρηματοδότηση της εταιρείας και δη την εξασφάλιση ρευστότητας μέσω περιθωρίου πίστωσης, δεδομένου ότι είχαν εγγραφεί προσημειώσεις υποθήκης προς εξασφάλιση των επιχειρηματικών αναγκών της εταιρείας και επίσης το συγκεκριμένο ακίνητο χρησιμοποιήθηκε και για τη φιλοξενία εκπροσώπων των προμηθευτών και πελατών κατά τις επισκέψεις τους στην Ελλάδα στο πλαίσιο διαπραγματεύσεων και σύναψης συμφωνιών με την εταιρεία.

Επειδή, ωστόσο όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου το ως άνω ακίνητο δεν χρησιμοποιήθηκε σε φορολογητέες πράξεις καθώς στο έντυπο Ε2 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων χρήσεων (αλλά και μέχρι σήμερα) δηλώνεται ως κενό, ήτοι δεν διαπιστώνεται να χρησιμοποιείται από τρίτο ούτε και από την ίδια την επιχείρηση καθώς από τα στοιχεία της φορολογικής της εικόνας δεν προκύπτει να έχει δηλωθεί εγκατάσταση που να συσχετίζεται με το ανωτέρω ακίνητο με σκοπό την άσκηση των δραστηριοτήτων της. Η προσφεύγουσα αναφέρει ότι το εν λόγω ακίνητο χρησιμοποιήθηκε επιχειρηματικά για την τραπεζική χρηματοδότηση της εταιρείας και δη την εξασφάλιση ρευστότητας μέσω περιθωρίου πίστωσης, δεδομένου ότι για το εν λόγω ακίνητο είχε εγγραφεί προσημείωση υποθήκης προς εξασφάλιση των επιχειρηματικών αναγκών της εταιρείας και προς επίρρωση του ισχυρισμού της

προσκομίζει σχετικές βεβαιώσεις από τραπεζικά ιδρύματα, οι οποίες αναφέρουν ότι τα συγκεκριμένα ακίνητα ήταν προσημειωμένα για τα έτη 2017 & 2018.

Δεδομένου ότι το ως άνω ακίνητο επί του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι ανωτέρω βελτιώσεις δεν χρησιμοποιείται σε φορολογητέες πράξεις και γενικότερα σε πράξεις υπαγόμενες στο ΦΠΑ (ούτε την υπό κρίση περίοδο αλλά ούτε και μέχρι σήμερα), ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι για τις ως άνω δαπάνες βελτίωσης που αφορούν σε αυτό δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

Σημειώνεται ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση υπό τους όρους και τις προϋποθέσεις που τίθενται στο άρθρο 22 και 24 του Ν. 4172/2013, (σχετικό εγγ. 1064880/10839/28-9-2000 και η προαναφερθείσα ΠΟΛ1113/2015).

Επειδή, εν προκειμένω ορθώς καταλογίστηκε το υπόλοιπο ΦΠΑ που αιτήθηκε και έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία χωρίς να έχει δικαίωμα έκπτωσης-επιστροφής και ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της το πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ.

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα, και την επικύρωση της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ /Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ (με αριθ.)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	62.512,18	62.512,18	
Αξία φορολογητέων εισροών	133.303,20	132.880,67	422,53
Φόρος εκροών	15.002,90	15.002,90	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	31.526,85	31.437,80	89,05
Πιστωτικό υπόλοιπο	16.523,95	16.468,16	55,79

Χρεωστικό υπόλοιπο			15.159,59	15.159,59
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			7.579,80	7.579,80
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			22.739,39	22.739,39
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	16.523,95	16.468,16	55,79
	για επιστροφή			

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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