



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17-05-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1343

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024- ΦΕΚ Α' 58/2024) 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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με ΑΦΜ, που
εδρεύει στα, στη θέση «.....», Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά
της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής
Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία
ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την
μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των
προβαλλόμενων δι' αυτής λόγων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./
Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 12.523,87€
και πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022, ύψους 6.261,94€, ήτοι συνολικό ποσό
18.785,81€ και δεν αναγνωρίσθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου για έκπτωση,
ποσού 300.467,25€, στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ'
εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη
φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής
εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Με την από συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της
Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, ο προσφεύγων: α) δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης
του φόρου των εισροών, για φορολογητέες εισροές (δαπάνες Ε.Ι.Χ., διαμονής και τροφής
εκπροσώπων της επιχείρησης, προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και αγορές παγίων),
ποσών 4.095,76€ και 18.010,09€, αντίστοιχα, β) από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, δεν
μεταφέρθηκαν στις δηλώσεις Φ.Π.Α. ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, συνολικού ποσού
27.323,99€, με συντελεστή φόρου 24% 6.557,75€, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο,
σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.) και γ) μεταφέρθηκε ανακριβώς το
πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου, με ποσό ανακρίβειας 308.895,36€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή
και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του
Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Ο υπολογισμός του ένδικου καταλογισμού τυγχάνει πλημμελής, ως ερειδόμενος σε
εσφαλμένο συμπέρασμα άλλης καταλογιστικής πράξης (.....), κατά της οποίας έχει
ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου.

Δεύτερος λόγος

Μη νομίμως και αναπιολόγητα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκπίπτει ο Φ.Π.Α. ενός
τμήματος των εξόδων καυσίμων των εταιρικών αυτοκινήτων, των περιστασιακών διαμονών σε
ξενοδοχειακά καταλύματα, υλικών αγαθών και πάγιου εξοπλισμού.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.[...] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, Σ.τ.Ε. 3692/2001, 4223/2000). Η **αιτιολογία** 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 (Σ.τ.Ε. 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η **αιτιολογία** της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949 και Σ.τ.Ε. 950/2012).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης **δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας**, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή η αιτιολογία **είναι 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 (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή, οι **εκθέσεις ελέγχου**, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να **διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα **πορίσματα** δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

Επειδή, με τις αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι, αναίτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (Σ.τ.Ε. 3764/1990 Δ.Φ.Ν. 45, 1289).

Επειδή, ειδικότερα η έκθεση ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (Σ.τ.Ε. 3108/1996, Σ.τ.Ε. 2054/1995, Σ.τ.Ε. 1148/1994).

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 επ.). 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 προστίμου 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 (βλέπε Σ.τ.Ε. 2695/1993, Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή, 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 ενώπιον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.Τ.Ε. Συνεπώς 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 (ΣΤΕ 4674/1998), 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.

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 και 4 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. {...} Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. {...}

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 οινοπνευματωδών 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».

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής 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».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και το φάκελο της υπόθεσης, για τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2017, προκύπτει ότι, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογητέες εκροές και το φόρο αυτών, φορολογητέες εισροές για δαπάνες (Ε.Ι.Χ., διαμονής και τροφής εκπροσώπων της επιχείρησης και προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες) και αγορές παγίων (σελίδες 35 έως 42 έκθεσης ελέγχου), συνολικής καθαρής αξίας 18.010,09€, πλέον Φ.Π.Α. 4.095,76€, ήτοι συνολικού ποσού 22.105,85€, ως ακολούθως.

A/A	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	Καύσιμα Ε.Ι.Χ	6.078,73	1.458,94	7.537,67
2	Επισκευές Ε.Ι.Χ.	481,76	115,62	597,38
3	Διαμονής σε ξενοδοχεία 13%	2.061,17	268,01	2.329,18
4	Διατροφής εκπροσώπων επιχείρησης 24%	573,80	137,65	711,45
5	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	1.924,39	461,88	2.386,27
6	Προμήθειες παγίων	6.890,24	1.653,66	8.543,90
	ΣΥΝΟΛΑ	18.010,09	4.095,76	22.105,85

Επειδή, ακολούθως από την ως άνω έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής (σελίδες 14 και 15) προκύπτει ότι: «στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (διπλογραφικά βιβλία) της προσφεύγουσας καταχωρήθηκαν ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, συνολικής φορολογητέας αξίας 27.323,99€ και ποσού Φ.Π.Α. 6.557,75€, οι οποίες δεν μεταφέρθηκαν στις δηλώσεις Φ.Π.Α., των μηνών Ιανουαρίου έως Δεκεμβρίου της φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2017, με ισόποση χρεοπίστωση ως «πράξεις λήπτη», τόσο στις φορολογητέες εκροές και του φόρου αυτών, όσο και στις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται γενικά και αόριστα ότι: α) οι δαπάνες προμήθειας καυσίμων των εταιρικών της αυτοκινήτων πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια λειτουργίας και ανάπτυξης του σκοπού και της δραστηριότητάς της και ανατιμολόγητα δεν αναγνωρίσθηκε ποσό φόρου εισροών 1.458,94€, για έκπτωση από το φόρο εκροών της, β) μη σύννομα δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες διαμονής των εκπροσώπων της σε ξενοδοχειακά καταλύματα, φόρου εισροών 268,01€, γ) χωρίς αιτιολογία δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες υλικών αγαθών που διενεργήθηκαν για τη λειτουργία των ξενοδοχείων της και δ) πλημμελώς δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες αγοράς παγίων της,

καθότι από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, σε ένα ξενοδοχείο της κατασκεύασε ένα επιπλέον δωμάτιο, το οποίο εξόπλισε με τα αναγκαία πάγια για τη λειτουργία στοιχεία του.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα τόσο στον έλεγχο όσο και στο ενδικοφανές στάδιο επικαλείται **δίχως επαρκή αιτιολογία και με νόμιμο έρεισμα** ότι, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε δαπάνες, καυσίμων Ε.Ι.Χ αυτοκινήτων της, αγοράς παγίων, διαμονής των εκπροσώπων της σε ξενοδοχειακά καταλύματα και υλικών αγαθών απαραίτητων για τη λειτουργία των ξενοδοχείων της.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, **δεν προσκόμισε** επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν τη θέση της ότι, τα εν λόγω ενσώματα περιουσιακά στοιχεία (πάγια) και τα υλικά αγαθά χρησιμοποιήθηκαν από την επιχείρησή της, για εκπλήρωση του επιδιωκόμενου σκοπού της, εκτός των φορολογικών στοιχείων αξίας εκδόσεως των προμηθευτών της.

Επειδή, περαιτέρω από επιτόπιο έλεγχο της ελεγκτικής αρχής διαπιστώθηκε ότι, το ποσό της δαπάνης αγοράς παγίων (τηλεόραση, ενσύρματα τηλέφωνα, σκούπα, σιδερώστρες, σαλόνι γωνία, τραπεζάκι σαλονιού, τραπεζί τραπεζαρίας, καθρέφτες τοίχου, κρεβατοκάμαρα κομπλέ, στρώμα υπέρδιπλο και δύο (2) μαξιλάρια 60 x 40), καθαρής αξίας 6.890,24€, πλέον Φ.Π.Α. 1.653,66€, **δεν αφορά επενδυτικά αγαθά, αλλά προσωπικές καταναλωτικές της δαπάνες**, οι οποίες **δεν** χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000).

Επειδή, για τις δαπάνες προμήθειας καυσίμων, επισκευής και συντήρησης των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων, **δεν** παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση έχει αποδειχθεί ότι η προσφεύγουσα **δεν** πληροί κάποιες από τις προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ώστε να έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών της.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, ο φόρος εισροών, συνολικού ποσού **3.842,49€**, για δαπάνες και αγορές ενσωμάτων περιουσιακών της στοιχείων (φορολογητέες εισροές), συνολικής καθαρής αξίας **16.954,53€**, κατά τη φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2017, θα πρέπει να εκπεσθεί από το φόρο εκροών της οικείας φορολογικής περιόδου, **δεν γίνεται αποδεκτός.**

Επειδή, για τις λοιπές περιπτώσεις του φόρου εισροών, ποσού **253,27€**, για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), **φορολογητέας αξίας 1.055,56€**, η προσφεύγουσα **δεν** **προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό**, που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, **ακολούθως για τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών, συνολικής φορολογητέας αξίας 27.323,99€ και ποσού Φ.Π.Α. 6.557,75€, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός.**

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με την υπ' αριθμ. απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης κρίθηκε ότι, το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο (1.1.-31.12.2017) της προσφεύγουσας, από το ποσό των **347.592,21€** βάσει δηλώσεως, **ανέρχεται βάσει της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και της προαναφερόμενης απόφασης, στο ποσό των 38.696,85€, ήτοι μειώθηκε κατά το ποσό των 308.895,36€.**

Επειδή, **ακολούθως η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή στα Διοικητικά Δικαστήρια σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά της ως άνω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.), καθότι απορρίφθηκε ρητά για λόγους ουσίας, το αίτημά της για**

ακύρωση της ως άνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Ν. 4987/2022, η προαναφερόμενη απόφαση της Δ.Ε.Δ., κατά της προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, έχει πλήρη εκτελεστικότητα, ουδόλως δε αναστέλλεται η ισχύς της από την επικαλούμενη άσκηση δικαστικής προσφυγής.

Επειδή, εν προκειμένω, υφίστανται ένδικες φορολογικές διαφορές μεταξύ της προσφεύγουσας και του Ελληνικού Δημοσίου, για τη φορολογική περίοδο 1.1.-31.12.2016, με βάση το ανωτέρω ιστορικό και η προσφεύγουσα προσβάλλει την απορριπτική απόφαση της Δ.Ε.Δ., ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της σχετικά με το μεταφερόμενο «υπόλοιπο φόρου για έκπτωση» στην επόμενη φορολογική περίοδο (1.1.-31.12.2017) θα κριθεί από τα Διοικητικά Δικαστήρια, η φορολογική δε αρχή υποχρεούται να λάβει υπόψη της το διαμορφωθέν με την ως άνω απόφαση της Δ.Ε.Δ. πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ως μεταφερόμενο στην επόμενη χρήση.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS), ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στα, στη θέση «.....», Τ.Κ. και εκπροσωπείται νόμιμα, ήτοι την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	705.639,69	732.963,68	732.963,68	27.323,99
Αξία φορολογητέων εισροών	277.296,91	286.610,81	286.610,81	9.313,90
Φόρος εκροών	103.459,03	110.016,78	110.016,78	6.557,75
Υπόλοιπο φόρου εισροών	403.926,28	97.492,91	97.492,91	(306.433,37)
Πιστωτικό υπόλοιπο	300.467,25			(300.467,25)
Χρεωστικό υπόλοιπο		12.523,87	12.523,87	12.523,87
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Ν. 4987/2022		6.261,94	6.261,94	6.261,94
Σύνολο φόρου για καταβολή		18.785,81	18.785,81	18.785,81
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	300.467,25			(300.467,25)

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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