



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3921

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με αριθμ. πρωτ./15-07-2022 ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, αγρότη κανονικού καθεστώτος και κάτοικο, κατά: α) της υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. 20.....25-05-2022 (ή/25-05-2022) και/25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./15-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

(α) Με την με αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ ποσού 339,53€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 169,76€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 509,29€.

(β) Με την με αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ΦΠΑ ποσού 2.203,50€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.101,75€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 3.305,25€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 25/05/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 & ΚΦΔ (ΦΕΚ 67/Α/2013), της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./02-02-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./20-07-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας Φ.Π.Α για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 (διαχειριστικές περιόδους 01.01.2017 - 31.12.2017 και 01.01.2018 - 31.12.2018). Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας καλλιέργεια λαχανικών, εσπεριδοειδών, μηλοειδών, πυρηνοκαρπών και ελαιωδών καρπών και τις υπό κρίση περιόδους τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ απέστειλε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./30-07-2021 έγγραφο πρόσκληση ελέγχου περί διάθεσης στον έλεγχο των λογιστικών αρχείων των κρινόμενων ετών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση, μέσω του λογιστή του, ΑΦΜ, ο οποίος διέθεσε το χώρο του λογιστικού του γραφείου, επί της οδού, για τη διενέργεια του ελέγχου.

Κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές του προσφεύγοντα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη δαπανών για τις οποίες δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 ποσού 2.857,10€ πλέον ΦΠΑ 567,06€ για το φορολογικό έτος 2017 και 9.246,92€ πλέον ΦΠΑ 2.289,90€ για το φορολογικό έτος 2018.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συντάχθηκε η από 25/05/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ Ν. 2859/2000 & ΚΦΔ (ΦΕΚ 67/Α/2013).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να επανεξετασθεί στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας το παραδεκτό και το ουσία βάσιμο των προσβαλλόμενων πράξεων, να ακυρωθούν και να εξαφανισθούν ολοσχερώς οι προσβαλλόμενες

πράξεις καθώς και κάθε άλλη σχετική πράξη, έκθεση, απόφαση, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτέες διότι αφ' ενός είναι αναιτιολόγητες αφ' ετέρου έχει γίνει πλημμελής υπολογισμός των προς έκπτωση δαπανών και συνακόλουθα του φόρου προστιθέμενης αξίας. Ειδικότερα το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών καυσίμων είναι όλως αυθαίρετο και αναιτιολόγητο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: [...], γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,

- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΔΕΛ Β 1062442 ΕΞ 2017 με θέμα: «Τύπος Οριστικής Πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. και Πράξης Επιβολής Προστίμου», αναφέρεται ότι: «1. Ορίζουμε τον τύπο της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και πράξης επιβολής προστίμου, που εκδίδεται για ελεγχόμενο διάστημα στο οποίο εμπεριέχονται φορολογικές περιόδους από 1 Απριλίου 2015 και εφεξής, όπως το υπόδειγμα που επισυνάπτεται στην παρούσα απόφαση...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), 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 τις διατάξεις του άρθρου 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ 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, με την με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014 Εγκύκλιο με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"», 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α «Πρόστιμο για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα...».

Επειδή, με την Α. 1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

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

[...]

4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:
α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, 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 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...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την με ημερομηνία 25/05/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας ΦΠΑ Ν. 2859/2000, της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, μεταξύ άλλων και ΦΠΑ εισροών, ποσού 1.461,87€, που αντιστοιχεί σε δαπάνες καυσίμων ποσού 6.091,15€, για το φορολογικό έτος 2018, με την αιτιολογία ότι πρόκειται για δαπάνες μη παραγωγικές για τις οποίες δεν υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους από τον ΦΠΑ εκροών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), 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, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι έχει γίνει πλημμελής υπολογισμός των προς έκπτωση δαπανών και συνακόλουθα του φόρου εισοδήματος, ειδικότερα το συμπέρασμα του ελέγχου περί μη έκπτωσης των δαπανών καυσίμων είναι όλως αυθαίρετο και αναιτιολόγητο. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του αναφορικά με την αναγνώριση των προς έκπτωση δαπανών καυσίμων επικαλείται ότι: α) Για τις ανάγκες μετακίνησης της επιχείρησής του όχι ένα αλλά τέσσερα οχήματα (τρία (3) φορτηγά ΙΧ και ένα τρακτέρ) για τα οποία προβαίνει σε δαπάνες καυσίμων ενώ ο έλεγχος αυθαίρετως κατέληξε ότι χρησιμοποιεί μόνο το ένα φορτηγό ΙΧ και περιόρισε τις δαπάνες μόνο στις μετακινήσεις αυτού, β) Τα ανωτέρω οχήματα δεν χρησιμοποιούνται μόνο για τις μετακινήσεις του στις λαϊκές αγορές της Αθήνας αλλά και για τις καθημερινές μετακινήσεις του στις καλλιέργειες καθώς και τις λοιπές μετακινήσεις που απαιτούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης (γεωπονικά καταστήματα, καταστήματα γεωργικών μηχανημάτων κλπ), οι οποίες είναι τουλάχιστον 2 δρομολόγια ανά ημέρα για τουλάχιστον 100 ημέρες το χρόνο, γ) Δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο οι ανάγκες καυσίμων του τρακτέρ που χρησιμοποιεί, το οποίο λειτουργεί σχεδόν καθημερινά κατά τις ημέρες που δε βρίσκεται στην Αθήνα, ήτοι αυτό χρησιμοποιείται επί τετραώρου και για τουλάχιστον 200 ημέρες ανά έτος. είναι τεράστιες οι ανάγκες σε πετρέλαιο και φυσικά είναι απαραίτητο εργαλείο για την επιχείρησή του και δ) Δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο ότι οι τιμές καυσίμων αυξάνονται κατά τουλάχιστον 20% ανά έτος, συνεπώς είναι προφανές ότι αντίστοιχα αυξάνεται και η οικεία δαπάνη κατά τουλάχιστον 20% ανά όχημα που χρησιμοποιεί για τις ανάγκες της επιχείρησής του.

Επειδή, στην 25/05/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ Ν.2859/2000, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ αναφέρεται ότι η κατανάλωση καυσίμων που δηλώνονται ως παραγωγικές

δαπάνες είναι αυξημένη δυσανάλογα το έτος 2018 σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος 2017, ήτοι κατά 80,98%. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου, αφού ληφθούν υπόψη τα στρέμματα καλλιεργήσιμης γης και οι, κατά προσέγγιση, δαπάνες για τη χρήση ενός αγροτικού φορτηγού ΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας για τις ανάγκες της αγροτικής επιχείρησης (μετάβαση στις καλλιέργειες και στις λαϊκές αγορές), δεν προκύπτει ο λόγος της σημαντικής αύξησης των δαπανών καυσίμων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 10 του ν. 4308/2014 και την ΠΟΛ.1003/2014, προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς η λήψη στοιχείων λιανικής πώλησης ως νόμιμα και προβλεπόμενα παραστατικά και στις χονδρικές πωλήσεις βενζίνης πετρελαίου κίνησης και υγραερίου και ειδικότερα στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αφού με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.

Επειδή, στην ως άνω έκθεση ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, δεν γίνεται σαφής αναφορά στις αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ήτοι εάν αναγράφονταν στην πίσω πλευρά χειρόγραφα οι αριθμοί κυκλοφορίας των οχημάτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του TAXISnet, ο προσφεύγων διαθέτει για τη δραστηριότητά του τέσσερα (4) οχήματα ως εξής: α), ΦΙΧ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 23/12/2010, β), ΦΙΧ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 10/08/1990, γ), ΦΙΧ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 16/10/1978 και δ), ΤΡΑΚΤΕΡ, με ημερομηνία πρώτης άδειας 05/05/2016. Περαιτέρω δε, από την κατάσταση των οχημάτων προκύπτει ότι αυτά βρίσκονται σε χρήση (κίνηση), επομένως η προμήθεια/αγορά καυσίμων για τη λειτουργία τους είναι απαραίτητη.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως φορολογητέες εισροές τη διαφορά δαπανών καυσίμου μεταξύ των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018 και κατ' επέκταση τον ΦΠΑ εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω δαπάνες, χωρίς να λάβει υπόψη του ότι ο προσφεύγων στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του διαθέτει τα ως άνω τέσσερα (4) επαγγελματικά οχήματα. Συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται ότι έχει χρησιμοποιηθεί μόνο ένα επαγγελματικό όχημα, το ΦΙΧ με αρ. κυκλοφορίας για το οποίο ο έλεγχος υπολογίζει το ετήσιο κόστος κατανάλωσης πετρελαίου, βασιζόμενος στη σύγκριση των στρεμμάτων που καλλιεργήθηκαν στις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, υπολογίζοντας στην κατανάλωση καυσίμου ανά χλμ, βάσει τεχνικών χαρακτηριστικών του φορτηγού αυτοκινήτου και των, κατά προσέγγιση, απαιτούμενων διαδρομών από και προς τις λαϊκές αγορές και τις καλλιεργήσιμες εκτάσεις.

Επειδή, η έκδοση της υπ' αριθ. /25-05-2022 (ή /25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, όσον αφορά τη μη αναγνώριση ως φορολογητέων εισροών δαπανών καυσίμων ποσού 6.091,15€ και κατ' επέκταση του ΦΠΑ εισροών των δαπανών αυτών ποσού 1.461,87€, στηρίχθηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 30, του κώδικα ΦΠΑ, δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (αγορών, δαπανών κ.λπ.) παρέχεται στον βαθμό τα εν λόγω έξοδα κ.λπ., χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο. Συνεπώς, άμα τη διαπίστωση καταχώρησης δαπανών στα τηρούμενα βιβλία που αφορούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες που δεν συμβάλουν στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος αλλά στην ικανοποίηση προσωπικών αναγκών του (Άρθρο 23 παρ. ιβ' Ν. 4172/2013), δεν παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ επί των δαπανών αυτών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε με επαρκή αποδεικτικά στοιχεία ότι οι δαπάνες καυσίμων του φορολογικού έτους 2018, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις αντίστοιχες δαπάνες του έτους 2017, δεν είναι παραγωγικές και δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Συνεπώς, δεν δύναται να στοιχειοθετηθεί το πόρισμα του ελέγχου ότι δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού 1.461,87€, που αντιστοιχεί σε δαπάνες καυσίμου ποσού 6.091,15€, φορολογικού έτους 2018 γιατί πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και επομένως δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 30 και 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 25/05/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ Ν.2859/200, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) και/25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, δεν προβάλλεται ουδείς ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/15-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) Την επικύρωση της/25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και
Β) Την τροποποίηση της υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

- Υπ' αριθ./25-05-2022 (ή/25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		19.198,20	19.198,20	19.198,20	
Αξία φορολογητέων εισροών		40.295,71	37.438,61	37.438,61	2.857,10
Φόρος εκροών		2.495,77	2.495,77	2.495,77	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		2.723,30	2.156,24	2.156,24	567,06
Πιστωτικό υπόλοιπο		227,53			
Χρεωστικό υπόλοιπο			339,53	339,53	339,53
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			169,76	169,76	169,76
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			509,29	509,29	509,29
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	227,53			227,53
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθ. /25-05-2022 (ή /25-05-2022) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		23.644,15	23.644,15	23.644,15	
Αξία φορολογητέων εισροών		47.508,78	38.261,86	44.353,01	3.155,77
Φόρος εκροών		3.073,73	3.073,73	3.073,73	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		3.160,13	870,23	2.332,10	828,03
Πιστωτικό υπόλοιπο		86,40			86,40
Χρεωστικό υπόλοιπο			2.203,50	741,63	741,63
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			1.101,75	370,82	370,82
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			3.305,25	1.112,45	1.112,45
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	86,40			86,40
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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