



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 439

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 21/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των υπ' αριθ. /22.10.2024 και /22.10.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, των φορολογικών περιόδων 01/10/2020 - 31/12/2020 και 01/01/2021 - 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /22.10.2024 και /22.10.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, των φορολογικών περιόδων 01/10/2020 - 31/12/2020 και 01/01/2021 - 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/11/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /22.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, με αντικείμενο δραστηριότητας την καλλιέργεια φυτωρίων καρποφόρων δένδρων, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2020 - 31/12/2020, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 1.576.32€ σε 1.524.07€, ήτοι κατά το ποσό των 52.26€, λόγω μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 217,74€ πλέον ΦΠΑ 52,26€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 30 του Ν.2859/2000.

Με την υπ' αριθ. /22.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 - 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 7.673,60€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 3.836,80€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 11.510,39€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 52,26€, β) μη απόδοσης φόρου 119,92€ λόγω πραγματοποίησης πωλήσεων αγαθών ύψους 2.998,00€ με μειωμένο συντελεστή φόρου 9%, χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις, αντί του ορθού 13%, και γ) μη αναγνώρισης της αξίας και του Φ.Π.Α. δαπανών, ποσού 31.339,36€ πλέον ΦΠΑ 7.501,42€, από τις φορολογητέες εισροές και τον Φ.Π.Α. αυτών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 30 του Ν.2859/2000.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 22/10/2024 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση της /28.02.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου πριν τη διενέργεια του ελέγχου (τυπική πλημμέλεια).
2. Αναφορά εσφαλμένης εντολής ελέγχου στην έκθεση ελέγχου.
3. Υπέρβαση της διάρκειας της εντολής ελέγχου.
4. Μη σύνταξη εκθέσεων κατάσχεσης βιβλίων και στοιχείων (τυπική πλημμέλεια).
5. Μη τήρηση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Μετάσταση της αιτίας της απόρριψης των δαπανών από τυπική πλημμέλεια σε δήθεν εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
6. Ελλιπής αιτιολογία ως προς το ζήτημα της δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Αντιφατικές αιτιολογίες ως προς το ζήτημα της δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.
7. Τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε δαπάνες επισκευής των δύο φορτηγών Ι.Χ. και ενός τρακτέρ.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024.

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με τον Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) στις 19/04/2024, οριζόταν ότι: «Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14. β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση...».

Επειδή, με το άρθρο 25 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται. 2. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι πρέπει να επιδεικνύουν το δελτίο ταυτότητάς τους και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου... 4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παρ. 1 δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις».

Επειδή, η εντολή ελέγχου δε δημοσιεύεται, κοινοποιείται στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου και επιδεικνύεται στις περιπτώσεις επιτόπιου ελέγχου. Περαιτέρω, η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του ΚΦΔ και η γνωστοποίηση της δυνατότητας για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, αποσκοπεί στη συμμόρφωση με την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης, ενόψει της οποίας δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει τα δικαιώματά του να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου (πρβλ ΣτΕ 1364/2017).

Επειδή, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθ. 2341/2017 απόφαση του ΣτΕ, ο φορολογικός έλεγχος γίνεται με βάση συγκεκριμένα στοιχεία που δεν μεταβάλλονται ακόμη και εάν ο έλεγχος

διενεργείται με καθυστέρηση, δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, ΣΤΕ 4265/2001).

Επειδή, στην περίπτωση β' της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής, η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αλυσιτέλειας, οι λόγοι που ανάγονται σε τυπικές πλημμέλειες της πράξης δεν μπορούν από μόνοι τους να οδηγήσουν σε ακύρωσή της. Απαιτείται επιπλέον και μία ακόμη προϋπόθεση, η απόδειξη από τον προσφεύγοντα ότι η συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη λόγω της μη τήρησης του διαδικαστικού τύπου, δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (Βλ. Β. Καψάλη, Η δικονομική αλυσιτέλεια ως έκφραση μεθοδολογικής αμηχανίας (Σκέψεις με αφορμή την απόφαση ΣΤΕ Ολ 4447/2012), ΘΠΔΔ, 8-9/2013, σελ. 817).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η από 22/10/2024 έκθεση ΦΠΑ συντάχθηκε κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ δυνάμει της υπ' αριθ./28.02.2023 εντολής του Προϊσταμένου της, για επανέλεγχο της επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2021, που ζήτησε ο προσφεύγων με την υπ' αριθ. πρωτ./31.01.2022 αίτησή του και έλαβε με την υπ' αριθ. 98.....1/2022 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, με ορισθείσα ημερομηνία περάτωσης του ελέγχου στις 31/12/2026. Εν συνεχεία, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. πρωτ./09.03.2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 για προσκόμιση αντιγράφων των λογιστικών αρχείων στην οποία ανταποκρίθηκε και η υπ' αριθ. πρωτ./06.08.2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων τροποποιητικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΔ, επί των οποίων αναγράφεται η εκδοθείσα εντολή μερικού ελέγχου και το αντικείμενό της.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας λόγω μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου πριν τη διενέργεια του ελέγχου. Ωστόσο, από τις διατάξεις του προϊσχύσαντος ΚΦΔ (Ν.4987/2022) δεν προβλέπεται ως ουσιώδες στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου παρά μόνον στις περιπτώσεις διενέργειας πλήρους επιτόπιου ελέγχου. Η δε γνωστοποίησή της συντελέστηκε με την υπ' αριθ. πρωτ./09.03.2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος της επιστροφής ΦΠΑ που έλαβε ο προσφεύγων κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ. πρωτ./2022 αίτησής του και την υπ' αριθ. πρωτ./06.08.2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων τροποποιητικών δηλώσεων, κατ' εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΔ και σε συμμόρφωση, με την αρχή της φανεράς δράσης της Διοίκησης. Εκτός των παραπάνω ο προσφεύγων δεν επικαλείται κάποια συγκεκριμένη βλάβη, η οποία να προήλθε αποκλειστικά και μόνο από τη μη επίδοση της εντολής ελέγχου και η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εντολή εκδόθηκε στις 28/02/2023 και η ισχύς της είχε λήξει κατά το χρόνο διενέργειας του ελέγχου, σύμφωνα με τα άρθρα 27 και 28 παρ. 4 ΚΦΔ. Ωστόσο, οι διατάξεις των προαναφερθέντων άρθρων ισχύουν για εντολές που εκδίδονται μετά την έναρξη εφαρμογής του ΚΦΔ, ήτοι μετά την 19/04/2024. Περαιτέρω, ο υπό κρίση έλεγχος που διενεργήθηκε κατόπιν εντολής που εκδόθηκε σύμφωνα με τις προϊσχύσασες διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.4987/2022 και διάρκεια έως 31/12/2026, ολοκληρώθηκε με τη θεώρηση της οικείας έκθεσης ελέγχου στις 22/10/2024 και την αυθημερόν έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εντός του οριζόμενου από το άρθρο 36 Ν.4987/2022 χρόνου παραγραφής, ήτοι εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η έκθεση ελέγχου είναι ελλιπώς αιτιολογημένη, καθώς σε αυτήν αναφέρεται (στη σελ. 1) ότι για τον έλεγχο λήφθηκε υπόψη η υπ' αριθ./28.04.2023 εντολή ελέγχου αντί της ορθής .../28.02.2023. Ωστόσο, ακόμη και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι υφίσταται πλημμέλεια ως προς τη διαδικασία, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει βλάβη από αυτές που καθιστούν την έκθεση ελέγχου και τις προσβαλλόμενες πράξεις πλημμελείς.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, αναγραφής εσφαλμένης εντολής στην έκθεση ελέγχου και υπέρβασης της διάρκειας της εντολής ελέγχου προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 14 παρ. 2 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε μέχρι την κατάργησή του με τον Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) στις 19/04/2024, οριζόταν ότι: «Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις παρ. 3 και 4 του άρθρου 24 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ΚΦΔ, ως ισχύει από 19/04/2024, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των 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 για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων... 3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από το περιεχόμενο της από 22/10/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τη διενέργεια όλων των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων, ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος στην υπ' αριθ. πρωτ./09.03.2023 πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022 της ελεγκτικής αρχής, προσκόμισε τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία και λοιπά έγγραφα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες εξαιτίας παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης των λογιστικών αρχείων που παρέλαβε ο ελεγκτής σύμφωνα με το άρθρο 29 του ΚΦΔ. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα καθότι, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 3 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο παράδοσης των λογιστικών αρχείων από τον προσφεύγοντα, η κατάσχεση επίσημων βιβλίων και στοιχείων ήταν στη διακριτική ευχέρεια της Φορολογικής Διοίκησης και στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει να κρίθηκε αυτή απαραίτητη, για την παραλαβή αντιγράφων των οποίων αρκούσε η σύνταξη αποδεικτικού παράδοσης του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ. Επιπλέον, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκαν από τη Φορολογική Αρχή οι διαδικαστικοί τύποι του ελέγχου και πάλι ο προσφεύγων δεν προκύπτει να υπέστη βλάβη επί της ουσίας, αφού η τήρηση των ανωτέρω τύπων δεν θα είχε επίδραση επί του ουσιαστικού περιεχομένου των επιβληθέντων φόρων και προστίμων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο, 6ο και 7ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του

προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, 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). 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). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, με το 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 αρχεία (βιβλία και 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 Διοικητής 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 12 παρ. 12 της εν λόγω απόφασης ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου 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, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη

και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 22/10/2024 έκθεση ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι έλαβε από την ατομική επιχείρηση του (ΑΦΜ), ιδιοκτήτη συνεργείου αυτοκινήτων, καταχώρησε στα βιβλία και εξέπεσε τον αναλογούντα ΦΠΑ ογδόντα δύο (82) φορολογικών στοιχείων (τιμολογίων πώλησης και παροχής υπηρεσιών), συνολικής καθαρής αξίας 30.897,37€ πλέον ΦΠΑ 7.415,40€, ως κάτωθι:

A/A	ΑΡ. ΤΙΜ.	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	45	13/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	375,20	90,05
2	9	14/7/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	300,00	72,00
3	46	14/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	395,74	94,98
4	48	15/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	397,22	95,33
5	49	16/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	396,62	95,19
6	50	17/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	394,55	94,70
7	51	19/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	384,78	92,34
8	52	20/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	379,40	91,06
9	53	21/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	400,00	96,00
10	56	22/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	376,00	90,24
11	57	23/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	381,39	91,53
12	59	26/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	381,12	91,47
13	10	26/7/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	380,00	91,20
14	61	27/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	373,00	89,52

15	13	28/7/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	350,00	84,00
16	63	30/7/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	390,60	93,74
17	64	3/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	388,00	93,12
18	65	4/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	382,00	91,68
19	66	5/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	373,90	89,74
20	68	6/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	378,60	90,86
21	69	9/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	375,60	90,15
22	70	10/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	395,87	95,01
23	72	11/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	375,13	90,03
24	73	12/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	378,00	90,72
25	74	13/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	380,60	91,34
26	75	16/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	380,90	91,41
27	76	17/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	375,20	90,05
28	77	18/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	378,32	90,80
29	78	19/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	376,05	90,25
30	79	20/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	383,78	92,11
31	80	23/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	379,32	91,04
32	81	24/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	384,00	92,16
33	82	25/8/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	379,12	90,99
34	14	17/9/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	400,00	96,00
35	89	17/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	396,00	95,04
36	90	20/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	377,80	90,67
37	91	21/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	378,32	90,80
38	92	22/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	372,00	89,28
39	93	23/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	378,40	90,82
40	94	24/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	376,54	90,37
41	15	25/9/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	380,00	91,20
42	95	27/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	371,80	89,23
43	96	28/9/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	375,00	90,00
44	16	28/9/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	380,00	91,20
45	17	5/10/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	380,00	91,20
46	98	5/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	400,00	96,00
47	101	6/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	379,00	90,96
48	103	7/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	376,00	90,24
49	104	8/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	372,73	89,46
50	105	11/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	397,20	95,33
51	106	12/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	377,30	90,55
52	107	13/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	358,80	86,12
53	108	14/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	394,82	94,75
54	109	15/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	371,43	89,14
55	20	15/10/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	360,00	86,40
56	111	25/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	397,00	95,28
57	112	29/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	385,20	92,45
58	113	30/10/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	379,25	91,02
59	21	30/10/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	380,00	91,20
60	114	1/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	377,45	90,59
61	22	1/11/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	340,00	81,60
62	116	2/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	373,01	89,52
63	117	3/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	380,22	91,26
64	23	3/11/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	380,00	91,20
65	118	4/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	384,00	92,16
66	119	5/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	391,15	93,88
67	121	12/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	376,80	90,43
68	122	29/11/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	401,20	96,29
69	123	3/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	376,79	90,43
70	125	4/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	378,60	90,87
71	25	6/12/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	400,00	96,00
72	126	6/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	399,00	95,76

73	127	7/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	398,00	95,52
74	128	8/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	374,00	89,76
75	129	9/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	384,00	92,16
76	26	10/12/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	340,00	81,60
77	130	10/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	350,00	84,00
78	138	29/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	392,00	94,08
79	28	30/12/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	350,00	84,00
80	139	30/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	400,55	96,13
81	29	31/12/2021	Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών	200,00	48,00
82	140	31/12/2021	Τιμολόγιο Πώλησης	336,00	80,64
ΣΥΝΟΛΑ				30.897,37	7.415,40

Εκ των ανωτέρω, δεκαπέντε (15) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 5.320,00€ πλέον ΦΠΑ 1.276,82€ αναγράφουν στην περιγραφή «Επισκευή οχήματος», ενώ με τα λοιπά τιμολόγια πώλησης παραδόθηκαν ενδεικτικά οι παρακάτω ποσότητες ανταλλακτικών και αναλωσίμων:

ΕΙΔΟΣ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΟΥ/ΑΝΑΛΩΣΙΜΟΥ	ΤΕΜΑΧΙΑ ή ΣΕΤ ή ΛΙΤΡΑ	ΕΙΔΟΣ ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΟΥ/ΑΝΑΛΩΣΙΜΟΥ	ΤΕΜΑΧΙΑ ή ΣΕΤ ή ΛΙΤΡΑ
ΑΚΡΟΜΠΑΡΟ	6	ΠΟΡΤΑ	4
ΑΜΟΡΤΙΣΕΡ	18	ΠΟΡΤΑ ΚΑΡΟΤΣΑΣ	1
ΑΝΤΙΨΥΚΤΙΚΟ	55	ΠΡΟΦΥΛΑΚΤΗΡΑΣ	7
ΑΝΤΛΙΑ ΝΕΡΟΥ	5	ΣΕΤ ΙΜΑΝΤΑ ΧΡΟΝΙΣΜΟΥ	4
ΒΑΛΒΟΛΙΝΗ	7	ΣΕΤ ΣΥΜΠΛΕΚΤΗ	2
ΔΥΝΑΜΟ	5	ΣΕΤ ΦΥΣΟΥΝΕΣ ΗΜΙΑΞΟΝΙΟΥ	4
ΕΛΑΣΤΙΚΑ	12	ΣΙΑΓΩΝΕΣ	2
ΕΛΑΤΗΡΙΑ ΑΝΑΡΤΗΣΗΣ	4	ΣΤΑΥΡΟΣ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ	10
ΘΟΛΟΣ ΠΛΑΣΤΙΚΟΣ	7	ΣΩΛΗΝΑΣ Α/C	3
ΙΜΑΝΤΑΣ	7	ΤΑΚΑΚΙΑ	2
ΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΟ ΜΠΑΡΜΠΡΙΖ	10	ΤΑΠΕΤΣΑΡΙΑ	4
ΚΑΘΙΣΜΑ ΚΑΜΠΙΝΑΣ	2	ΤΖΑΜΙ ΠΟΡΤΑΣ	1
ΚΑΠΩ	3	ΤΡΑΒΕΡΣΑ ΦΥΓΕΙΩΝ	3
ΚΟΛΑΡΟ ΨΥΓΕΙΟΥ	3	ΦΑΝΟΣ	11
ΚΟΜΠΡΕΣΕΡ Α/C	4	ΦΑΝΟΣ ΟΓΚΟΥ	2
ΛΑΔΙ	464	ΦΙΛΤΡΟ ΑΕΡΟΣ	14
ΛΑΔΙ ΥΔΡΑΥΛΙΚΟΥ ΤΙΜΟΝΙ	10	ΦΙΛΤΡΟ ΚΑΜΠΙΝΑΣ	3
ΛΑΣΤΙΧΟ ΠΑΡΜΠΡΙΖ	3	ΦΙΛΤΡΟ ΛΑΔΙΟΥ	30
ΜΑΣΚΑ	1	ΦΙΛΤΡΟ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ	3
ΜΕΤΩΠΗ	2	ΦΡΕΟΝ	15
ΜΠΑΤΑΡΙΑ	9	ΦΤΕΡΟ	6
ΜΠΕΚ ΨΕΚΑΣΜΟΥ ΚΑΥΣΙΜΟΥ	4	ΨΑΛΙΔΙ	8
ΝΤΙΖΑΚΙ ΖΥΓΑΡΙΑΣ	8	ΨΥΓΕΙΟ Α/C	5
ΠΑΡΜΠΡΙΖ	3	ΨΥΓΕΙΟ ΚΑΛΟΡΙΦΕΡ	1
ΠΟΔΙΑ	2	ΨΥΓΕΙΟ ΜΗΧΑΝΗΣ	5

Δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι κάτοχος δύο φορτηγών ΙΧ (Mitsubishi L200 2.850Kgr και Toyota 2.395Kgr), καθώς και δύο επιβατικών ΙΧ αυτοκινήτων (μάρκας Mercedes C200 1.796cc και Toyota RAV-4 1.998cc), για τα οποία δεν παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν δαπάνες επισκευής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30

παρ. 4 του ν.2859/2000, σε συνδυασμό με τη μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του επισκευασθέντος οχήματος ή άλλου στοιχείου που θα έδινε την δυνατότητα στον έλεγχο να προσδιορίσει τις δαπάνες που αφορούν τα φορτηγά αυτοκίνητα, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης διότι τροποποιήθηκε η αιτία της απόρριψης των δαπανών επισκευής των οχημάτων από τις πλημμέλειες των φορολογικών στοιχείων σε δήθεν εικονικότητα αυτών, χωρίς να κληθεί εκ νέου να παράσχει εξηγήσεις. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η αιτία απόρριψης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι υπό κρίση δαπάνες επισκευής και συντήρησης οχημάτων είναι η αδυναμία συσχέτισής τους με οχήματα τα οποία δεν εμπίπτουν στην περιοριστική διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, βάσει της οποίας δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης για τα επιβατικά οχήματα ιδιωτικής χρήσης. Η αναφορά δε της ελεγκτικής αρχής σε σοβαρές ενδείξεις εικονικότητας δεν αποτέλεσε λόγο για την απόρριψη των εν λόγω δαπανών αλλά σύσταση/πρόταση για επόμενο έλεγχο στον εκδότη των υπό κρίση τιμολογίων. Συνεπώς, δε συνέτρεχαν οι λόγοι για την εκ νέου κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων και κλήσης παροχής εξηγήσεων από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η αιτιολογία ως προς το ζήτημα της δήθεν εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων είναι ελλιπής και αντιφατική. Εντούτοις, από το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι ουδεμία κρίση της ελεγκτικής αρχής υφίσταται ως προς το ζήτημα της εικονικότητας των εν λόγω φορολογικών στοιχείων, παρά μόνον η πρόταση για διενέργεια ελέγχου στον εκδότη αυτών λόγω σοβαρών ενδείξεων εικονικότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές για την επισκευή των δύο φορτηγών Ι.Χ. και ενός τρακτέρ που χρησιμοποιεί για την άσκηση της δραστηριότητάς του. Ωστόσο, με δεδομένο ότι ο προσφεύγων είναι κάτοχος δύο επιβατικών Ι.Χ. αυτοκινήτων για τις επισκευές των οποίων δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, από την επισκόπηση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και τη διαπίστωση ανεπαρκούς περιγραφής συναλλαγών σε συνδυασμό με τα λογιστικά του αρχεία δεν προκύπτουν τα δεδομένα και οι πληροφορίες προκειμένου να συσχετιστούν οι εν λόγω συναλλαγές με τη δραστηριότητά του για την οποία υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ν.2859/2000. Ως εκ τούτου, ορθά η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες επισκευής οχημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 ν.2859/2000.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. / 21.11.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ. / 22.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/10/2020 - 31/12/2020**

Πιστωτικό υπόλοιπο που δεν αναγνωρίζεται	52,26€
--	--------

**Η υπ' αριθ. / 22.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021**

Κύριος φόρος	7.673,60€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	3.836,80€
Σύνολο φόρου προς καταβολή	11.510,39€

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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