



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13.11.2025

Αριθμός απόφασης: 3045

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

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/06/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ.05.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2024-31/12/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./.....05.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2024-31/12/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.06.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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./.....05.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2024-31/12/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες εκμίσθωσης ή διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων, που δεν προορίζονται για κατοικία, χωρίς υπαγωγή σε Φ.Π.Α. το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού 61.752,72 € το οποίο προέρχεται από την καταβολή Φ.Π.Α. στο τελωνείο για την εισαγωγή επιβατικού αυτοκινήτου από την Ε.Ε..

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από 20.05.2025 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./25.02.2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ./29.01.2025 αίτηση της προσφεύγουσας, προκειμένου να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. 61.752,72€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί πρωτίστως ως αβάσιμη και απαράδεκτη, επιπλέον δε λόγω πλημμελούς - ανύπαρκτης - αιτιολογίας αλλά και λόγω παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, καθώς η εταιρεία έχει προβεί σε όλες τις απαραίτητες ενέργειες για τη νόμιμη λειτουργία της και οι οποίες ουδόλως ελήφθησαν υπόψη από τη Διοίκηση. Τουναντίον μάλιστα, η Διοίκηση όλως απαραδέκτως διατύπωσε τον αβάσιμο, αυθαίρετο, αόριστο και άκρως προσβλητικό ισχυρισμό ότι, δήθεν το ΙΧΕ αυτοκίνητο «αγοράστηκε για προσωπική χρήση των εταίρων».

Με το από 3.12.2024 Πρακτικό Γενικής Συνέλευσης αποφασίστηκε η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου από 1.000,00 ευρώ στο ποσό των 351.000,00 ευρώ, ενώ τροποποιήθηκε και ο σκοπός της εταιρίας με την προσθήκη υπηρεσιών ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων χωρίς οδηγό: «77111001 - Υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων χωρίς οδηγό». Στο πλαίσιο της ανάπτυξης του -κατά τα ανωτέρω- σκοπού της, η εταιρεία επένδυσε και προμηθεύτηκε από την γερμανική εταιρεία «.....», ένα επιβατηγό αυτοκίνητο μάρκας Ferrari καθαρής αξίας 256.303,00 € για το οποίο κατέβαλε Φ.Π.Α. 61.512,72 € μετά των εξόδων εκτελωνισμού ποσού 1.000 € πλέον Φ.Π.Α. 240,00 €. Οι δαπάνες για τις οποίες αιτήθηκε την επιστροφή ΦΠΑ (αγορά αυτοκινήτου και εκτελωνισμός αυτού) αποτελούν οικονομική δραστηριότητα της εταιρείας, αφού αφορούν στο σχεδιασμό της οικονομικής δραστηριότητας που πρόκειται να ασκήσει και ότι η αγορά του εν λόγω οχήματος δεν προορίζεται για «προσωπική χρήση των εταίρων» που στερείται

οικονομικού χαρακτήρα, αλλά ακριβώς το αντίθετο, προορίζεται για την οικονομική δραστηριότητα υπηρεσιών που πρόκειται να ασκήσει η εταιρεία. Η Εταιρεία έχει ήδη λάβει την υπ' αριθ. πρωτ./...../09.01.25 Βεβαίωση Συνδρομής Νόμιμων Προϋποθέσεων για τη Λειτουργία Επιχείρησης Εκμίσθωσης Επιβατηγών Αυτοκινήτων Ιδιωτικής Χρήσης του Υπουργείου Τουρισμού/Γεν. Γραμματεία Τουριστικής Πολιτικής και Ανάπτυξης/Γεν. Διεύθυνση Τουριστικής Πολιτικής/Περιφερειακή Υπηρεσία Τουρισμού Ηπείρου και το Υπουργείο Τουρισμού/Γεν. Γραμματεία Τουριστικής Πολιτικής και Ανάπτυξης/Γεν. Διεύθυνση Τουριστικής Πολιτικής/Περιφερειακή Υπηρεσία Τουρισμού Ηπείρου με το υπ' αριθ. πρωτ./...../10.01.25 Έγγραφο του έχει εντάξει το εκμισθούμενο ΕΙΧ αυτοκίνητο και έχει καθορίσει το χρονικό όριο κυκλοφορίας του. Εν προκειμένω από τα προαναφερθέντα προκύπτει η πρόθεση της Εταιρείας να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα (77111001 - Υπηρεσίες ενοικίασης επιβατηγών αυτοκινήτων χωρίς οδηγό, που υπάγεται σε Φ.Π.Α.) και ως υποκείμενη στον φόρο έχει δικαίωμα εκπτώσεως του Φ.Π.Α. των επίμαχων δαπανών που κατέβαλε, καθόσον οι δαπάνες αυτές συναρτώνται με την επένδυση με απώτερο σκοπό την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

2) Έχει στερηθεί του συνταγματικά θεμελιωμένου και κατοχυρωμένου δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 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.»

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. 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 το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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, με το άρθρο 35 του ν. 5144/2024 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον 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 τον 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 στον φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Σε περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στον φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο ΦΠΑ 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. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους του άρθρου 38. ...»

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 οινόπνευματων 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, μοτοσυκλετών 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 παρούσα περίπτωση δεν εφαρμόζεται, εφόσον τα μεταφορικά μέσα προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 37 του ν. 5144/2024 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο: α) έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58), β) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) κατέχει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου ή, αν δεν κατέχει τέτοιο, έχει υποβάλει δήλωση ΦΠΑ για την οικεία φορολογική περίοδο για τις

πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις αγαθών και υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (βιβλία), ε) κατέχει αντίγραφο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ ή της ειδικής δήλωσης της υποπερ. γα) της περ. γ) της παρ. 3 του άρθρου 41 και το αποδεικτικό καταβολής του φόρου. 2. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από το ποσό του οφειλόμενου φόρου στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με το άρθρο 39, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν. 5144/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. ...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει λάβει την υπ' αριθ. πρωτ./...../09.01.25 Βεβαίωση Συνδρομής Νόμιμων Προϋποθέσεων για τη Λειτουργία Επιχείρησης Εκμίσθωσης Επιβατηγών Αυτοκινήτων Ιδιωτικής Χρήσης του Υπουργείου Τουρισμού/Γεν. Γραμματεία Τουριστικής Πολιτικής και Ανάπτυξης/Γεν. Διεύθυνση Τουριστικής Πολιτικής/Περιφερειακή Υπηρεσία Τουρισμού Ηπείρου και

β) Το Υπουργείο Τουρισμού/Γεν. Γραμματεία Τουριστικής Πολιτικής και Ανάπτυξης/Γεν. Διεύθυνση Τουριστικής Πολιτικής/Περιφερειακή Υπηρεσία Τουρισμού Ηπείρου/Τμήμα Τουριστικών Επιχειρήσεων και Επαγγελματών με το υπ' αριθ. πρωτ./...../10.01.2025 έγγραφό του ενέταξε το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας και ημερομηνία 1^ης αδείας 13.02.2023 προς εκμίσθωση με ημερομηνία απόσυρσης την 31.12.2037.

Ωστόσο, με βάση τις ενέργειες της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Σε εκτέλεση του από 11.02.2025 e-mail του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.), διενεργήθηκε την 12.02.2025 από κλιμάκιο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ, στοχευμένος προληπτικός επιτόπιος έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρία, η οποία συστάθηκε την 31.10.2024. Από τον έλεγχο των στοιχείων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα μισθώνει 4 διαμερίσματα οικοδομής ιδιοκτησίας του ομόρρυθμου εταίρου της (.....), και εν συνεχεία υπεκμισθώνει τα ως άνω διαμερίσματα σε διάφορους επιτηδευματίες για χρήση επαγγελματικής στέγης. Περαιτέρω, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα αγόρασε και εισήγαγε από την Γερμανία ένα υπερπολυτελές σπορ αυτοκίνητο (Ferrari - μοντέλο) συνολικής καθαρής αξίας 256.303,00 € για το οποίο αιτήθηκε την επιστροφή του ΦΠΑ ύψους 61.752,72 €, που κατέβαλε στο Τελωνείο. Κατά την αυτοψία, την 12.02.2025, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διατηρεί την έδρα της σε ένα χώρο 10 τ.μ., στον οποίο βρέθηκε ένα γραφείο, εντός γκαράζ 80 τ.μ. της προαναφερθείσας οικοδομής ιδιοκτησίας του ομόρρυθμου εταίρου της (.....). Ο εν λόγω χώρος (10 τ.μ.) έχει παραχωρηθεί από τον στην προσφεύγουσα με την με αριθμό/09.01.2025 εμπρόθεσμη δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης. Το υπερπολυτελές σπορ αυτοκίνητο δεν βρέθηκε στον χώρο της έδρας, καθώς κατά δήλωση του , βρισκόταν σε συνεργείο στην Αθήνα και

β) Στις 21.06.2025 κλιμάκιο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ μετέβη δύο φορές (στις 11:35 π.μ. και στις 15:50 μ.μ.) στην έδρα της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το εν λόγω υπερπολυτελές σπορ αυτοκίνητο έχει πράγματι χρησιμοποιηθεί στο πλαίσιο υποκείμενης στον φόρο οικονομικής δραστηριότητας. Κατά τον επιτόπιο έλεγχο, διαπιστώθηκε

ότι η είσοδος της πολυκατοικίας ήταν σφραγισμένη, ενώ σε κανένα σημείο, τόσο στον εξωτερικό όσο και στον εσωτερικό χώρο, δεν εντοπίστηκε οποιαδήποτε ένδειξη λειτουργίας επιχείρησης, όπως επαγγελματική επιγραφή, πινακίδα ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που να υποδηλώνει άσκηση δραστηριότητας ενοικίασης επιβατικών οχημάτων. Επιπλέον, το επίμαχο όχημα δεν βρέθηκε παρκαρισμένο σε κανέναν από τους κοινόχρηστους ή ιδιωτικούς εξωτερικούς χώρους του ακινήτου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία που να αποδεικνύουν την κατοχή του οχήματος από την εταιρία για διενέργεια πράξεων που υπόκεινται στον Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα εταιρία περιορίζεται στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρισε στα φορολογικά της βιβλία για το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο, στην περιοδική δήλωση 4^{ου} τριμήνου 2024 που υπέβαλε με αριθ./..... και στα έγγραφα που έλαβε από την Περιφερειακή Υπηρεσία Τουρισμού Ηπείρου.

Ωστόσο, δεν επέδειξε το Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο στα κλιμάκια ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ που μετέβησαν σε δύο διαφορετικές ημερομηνίες στην έδρα της, ούτε αποδεικνύει με ποιον τρόπο εκμισθώνει το εν λόγω όχημα (σε δυνητικούς πελάτες), δηλαδή τον τρόπο λειτουργίας της εταιρίας ως προς αυτό τον σκοπό, ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό (φωτογραφικό ή μη) υλικό για το εν λόγω όχημα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερη ή ισοδύναμη προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνωσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με

θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δε διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα εταιρία ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου σε βάρος της.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, το άρθρο 33 του ν.5104/2024, προβλέπει: «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. ...».

Επειδή, με το σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανό αυτό της σχετικής απόφασης, ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού (Βλ. Δ. Καλλιγέρου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 757). Συνάγεται, λοιπόν, ότι ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου αποτελεί ένα «προσχέδιο» της οριστικής πράξης, υπό την επιφύλαξη βεβαίως της απαλοιφής ή της διαφοροποίησης της

τελικής οφειλής, λόγω ολικής ή μερικής αντίστοιχα αποδοχής των απόψεων του υπόχρεου επί των ευρημάτων του ελέγχου (Βλ. Π. Πανταζόπουλου, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ’ άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 700. Μ. Καλεβρόσογλου, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ’ άρθρο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2η έκδοση, Τόμος Α΄, σελ. 762).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου αναρτήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet στις 16.04.2025 (αριθ. καταχώρισης) και αναγνώστηκε στις 28.04.2025 το υπ’ αριθ. /.....04.2025 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου - κλήση προς ακρόαση, με συνημμένο τον υπ’ αριθ. - προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2024-31/12/2024, ενώ παράλληλα τάχθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του για να υποβάλει εγγράφως στην ελεγκτική αρχή τις απόψεις της. Επί αυτού η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΠΡΕΒΕΖΑΣ οποιαδήποτε αντίρρηση μέχρι το πέρας της νόμιμης προθεσμίας υποβολής αντιρρήσεων.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ’ αριθ. πρωτ. /19.06.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... », ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ’ αριθ. /.....05.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2024-31/12/2024

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για επιστροφή	61.752,72€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	0,00€

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

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

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.