



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.01.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 237

**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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης 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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.

4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και των υπ' αριθ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018, 01/01-31/12/2019, 01/01-31/12/2020, 01/01-31/12/2021 και 01/01-31/01/2022 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και τις υπ' αριθ. ...., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών περιόδων 01/01-31/12/2016, 01/01-31/12/2017, 01/01-31/12/2018, 01/01-31/12/2019, 01/01-31/12/2020, 01/01-31/12/2021 και 01/01-31/01/2022 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/..... κλήση προς ακρόαση.
8. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
9. Την υπ' αριθ. .... απόφαση της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της προσφυγής βάσει του άρθρου 63 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ..
10. Τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/..... αναπομπή υπόθεσης για συμπληρωματικό έλεγχο.
11. Τις με αριθ. πρωτ. ΑΥΤ. ΤΜ ΨΗΦ. ΟΡΓ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος 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. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών τις οδικές μεταφορές φορτηγού αυτοκινήτου ψυγείου διεθνών μεταφορών, με οδηγό ιδιοκτήτη, πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη διαφύλαξης των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων ή/και στοιχείων).

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα

πρόστιμο ποσού 200,00 € (2 \* 100,00 €), λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 8.546,39 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 11.066,63 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 5.533,32 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 16.599,95 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 12.761,20 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 16.509,60 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 8.254,80 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 24.764,40 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 11.405,96 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 14.340,96 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 7.170,48 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 21.511,44 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 10.968,46 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 10.583,52 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 5.291,76 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 15.875,28 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 10.204,26 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 5.652,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού

2.826,00 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 8.478,00 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 5.727,71 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 10.852,80 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 5.426,40 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 16.279,20 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης, καθώς και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ εισροών λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/01/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά 5.630,31 € και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 360,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ. ποσού 180,00 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 540,00 €, κατόπιν καταλογισμού του Φ.Π.Α. αμφισβητούμενων από τη φορολογική αρχή ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και υπηρεσιών ή λοιπών εκροών με δικαίωμα έκπτωσης λόγω μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από ..... εκθέσεων μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη νόμιμη η μη αναγνώριση απαλλαγής Φ.Π.Α. για τις ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών και για τις λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης.
- 2) Μη νόμιμη η μη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου
- 3) Όλες οι δηλώσεις Φ.Π.Α. ήταν ακριβείς και ως εκ τούτου δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση.
- 4) Μη νόμιμη η επιβολή προστίμου λόγω δήθεν παράβασης των διατάξεων του άρθρου 7 του Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.. Η απώλεια φορολογικών στοιχείων, οφείλεται σε λόγους ανωτέρα βίας, ήτοι κλοπή από άγνωστο δράστη, συνεπώς η επιβολή του προστίμου είναι μη νόμιμη.

Κατόπιν επίκλησης και προσκόμισης νέων στοιχείων από τον προσφεύγοντα διά της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της αναπέψαμε την υπόθεση στο 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, λόγω αρμοδιότητας, για διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με την υπ' αριθ.

.../..... πράξη αναπομπής της Υπηρεσίας μας δια του υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/..... διαβιβαστικού εγγράφου. Αναταποκρινόμενη η φορολογική αρχή μας απέστειλε τις υπ' αριθ. πρωτ. 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ΑΥΤ. ΤΜ ΨΗΦ. ΟΡΓ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σε αναπέμπουσα υπόθεση.

Στο πλαίσιο της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου RE.....GR) στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΞ 2022 ΕΜΠ/..... κλήση σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος, η οποία του παραδόθηκε στις ....., όπως προκύπτει από το πληροφοριακό σύστημα των ΕΛ.ΤΑ.. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. .... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/..... συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκομίζοντας σε έγχαρτη μορφή για πρώτη φορά αντίγραφα των στοιχείων της επιχείρησής του.

### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

**Επειδή**, με το άρθρο 8 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 14 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ορισμοί Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. ...

2. Γενικοί κανόνες - Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες. ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 24 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ... ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες

τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς. Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22, ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται: «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 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, 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, στ).....».

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: 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,... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,...».

**Επειδή**, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» 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 πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

**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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου με την υπ' αρ. .... εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, είχε δηλώσει, ότι έχουν απολεσθεί (κλαπεί) όλα τα παραστατικά που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο (01/01/2016-.../01/2022) σύμφωνα με τη προσκομιζόμενη βεβαίωση ..... του ΤΑ Χαριλάου-Αναλήψεως.

Ακολουθως, δεδομένου ότι λόγω της μη προσκόμισης των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών παραστατικών και δικαιολογητικών δεν ήταν δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών και τήρηση των προβλεπόμενων νομοθετικών διαδικασιών για την έκπτωση και απαλλαγή του αναλογούντος ΦΠΑ η Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές και εισροές του προσφεύγοντος, χωρίς να αναγνωρίσει το δικαίωμα απαλλαγής Φ.Π.Α., για τις συναλλαγές που αφορούν ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, και λοιπές εκροές με δικαίωμα έκπτωσης αλλά και χωρίς να υπολογίσει προς έκπτωση τον αναλογούντα Φ.Π.Α. αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας ή ενδοκοινοτικών λήψεων υπηρεσιών.

**Επειδή**, το 2° ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το υπ' αριθ. πρωτ. ΑΥΤ. ΤΜ. ΨΗΦ. ΟΡΓ. .... ΕΞ 2023 ΕΜΠ/..... έγγραφο συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων σε αναπέμπουσα υπόθεση που απέστειλε στην Υπηρεσία μας, προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

Ο προσφεύγων προσκόμισε στη Δ.Ε.Δ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ φωτοαντίγραφα εκδοθέντων παραστατικών από 592 έως 619 (διεθνείς φορτωτικές) και από 1 έως 162 (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών), φωτοαντίγραφα ληφθέντων παραστατικών ως ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρου 14.2.α για τις χρήσεις 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020, φωτοαντίγραφα παραστατικών αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας για το έτος 2016 ανά ημερολογιακό τρίμηνο, 4 τρίμηνα (01/01-31/03, 01/04-30/06, 01/07-30/09 και 01/10-31/12), για το έτος 2017 ανά ημερολογιακό τρίμηνο, 4 τρίμηνα (01/01-31/03, 01/04-30/06, 01/07-30/09 και 01/10-31/12), για το έτος 2018 ανά ημερολογιακό τρίμηνο, 3 τρίμηνα (01/01-31/03, 01/07-30/09 και 01/10-31/12), για το έτος 2019 ανά ημερολογιακό τρίμηνο, 3 τρίμηνα (01/01-31/03, 01/04-30/06 και 01/07-30/09), για το έτος 2020 για τους μήνες Φεβρουάριο, Μάρτιο, Απρίλιο και Ιούνιο και δηλώσεις Φ.Π.Α. ανά τρίμηνο 2016-2022, που αναπέμφθηκαν, ως προαναφέρθηκε στο 2° ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, εξετάστηκαν και αναδιαμόρφωσαν το πόρισμα ελέγχου της φορολογικής αρχής.

Σχετικά με τα προσκομιζόμενα φωτοαντίγραφα των εκδοθέντων παραστατικών από 592 έως 619 (διεθνείς φορτωτικές) και από 1 έως 162 (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών) αναφέρει ότι:

- Ελέγχτηκαν τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που έχουν εκδοθεί με επιβάρυνση του αναλογούντος Φ.Π.Α. και με λήπτες επιχειρήσεις με έδρα στο εσωτερικό της χώρας και ελληνικό Α.Φ.Μ.. Ως προς την καταχώρηση τους δε διαπιστώθηκαν παραλείψεις. Ως προς τη μεταφορά τους στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. του αντίστοιχου τριμήνου διαπιστώθηκε ότι δεν συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμό ..... υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο 01/07-30/09/2021, τρία ΤΠΥ (.....-02/07,.....-27/07 και .....-13/09) συνολικής καθαρής αξίας 1.750,00€ πλέον ΦΠΑ 420,00€. Η προαναφερόμενη διαπίστωση είχε αποτυπωθεί και στην με ημερομηνία ..... έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και ο αναλογών φόρος είχε συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα του ελέγχου.

- Ελέγχτηκαν τα εκδοθέντα, από τον προσφεύγοντα, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών άνευ Φ.Π.Α. και διαπιστώθηκε ότι όσον αφορά τα Τ.Π.Υ. (.../18.03.2017, .../26.05.2017, .../04.06.2017 και .../22.06.2017) συνολικής καθαρής αξίας 10.900,00 € που έχουν εκδοθεί άνευ Φ.ΠΑ., με λήπτες επιχειρήσεις εντός της ελληνικής επικράτειας, υποκείμενες στο φόρο και με ελληνικό ΑΦΜ, βάσει Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου απαλλαγής από το Φ.Π.Α. (Ε.Δ.Ε.) του λήπτη, δεν υφίστανται παραλείψεις ή παρατυπίες ως προς την καταχώρηση τους και τη μεταφορά τους στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Σχετικά με την ύπαρξη των αντίστοιχων δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν τα κατά περίπτωση στοιχεία Ειδικά Διπλότυπα Δελτία απαλλαγής από το ΦΠΑ.

Αναφορικά με τα υπόλοιπα εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών άνευ ΦΠΑ από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι αφορούν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών:

**α)** με λήπτες ξένες εταιρίες με διεύθυνση έδρας εντός ευρωπαϊκής ένωσης, με παρεχόμενη υπηρεσία τη μεταφορά αγαθών από Ελλάδα προς Ιταλία και αντίστροφα,

**β)** με λήπτες επιχειρήσεις με έδρα εντός της ελληνικής επικράτειας και με ελληνικό ΑΦΜ, με παρεχόμενη υπηρεσία τη μεταφορά αγαθών από Ελλάδα προς χώρα εντός της κοινότητας,

**γ)** με λήπτες επιχειρήσεις εντός της ελληνικής επικράτειας, υποκείμενες στο φόρο και με ελληνικό ΑΦΜ, με παρεχόμενη υπηρεσία τη μεταφορά αγαθών.

Όπως ακόμη διαπιστώθηκε, τα εν λόγω τιμολόγια καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία χωρίς Φ.Π.Α., και μεταφέρθηκαν στις οικείες περιοδικές δηλώσεις ως λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α.. Συγκεκριμένα:

**1.** Δεν συμπεριλήφθηκαν στην υπ' αριθμό ..... υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο 01/07-30/09/2019, τέσσερα ΤΠΥ (...-18/07, ...-27/07, ...-14/09 και ...-23/09) συνολικής καθαρής αξίας 5.040,00€ άνευ ΦΠΑ, (έχει αποτυπωθεί και στην με ημερομηνία ..... έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. και ο αναλογών φόρος συμπεριλήφθηκε στα αποτελέσματα του ελέγχου)

**2.** Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων τιμολογίων εκδόσεως του προσφεύγοντος, δεν συμπεριλήφθηκε στην υπ' αριθμό ..... υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ για την περίοδο 01/10-31/12/2020, ένα ΤΠΥ με αριθμηση ...-22/11/2019 καθαρής αξίας 1.000,00€ άνευ ΦΠΑ. Για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, από τον έλεγχο των προσκομισθέντων, διαπιστώθηκε ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια που έχουν συμπεριληφθεί στις λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ, ανέρχονται στο



ποσό των 45.200,00€ και όχι σε 45.800,00€ όπως αποτυπώθηκε στα αρχικά αποτελέσματα ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε από τα στοιχεία των τιμολογίων ότι, οι συναλλαγές που αφορούν υπηρεσίες παρεχόμενες προς λήπτες υποκείμενους στο φόρο που έχουν την εγκατάστασή τους εντός της κοινότητας, με εντολέα της συναλλαγής εταιρία εντός της κοινότητας, αποτελούν ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες όμως ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την απαλλαγή Φ.Π.Α., όπως δελτία αποστολής των μεταφερόμενων αγαθών ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο ακριβής τόπος άφιξης και αναχώρησης. Επισημαίνεται ότι για την πλειοψηφία των τιμολογίων δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις για ανακεφαλαιωτικούς πίνακες παραδόσεων και ότι η υποβολή ανακεφαλαιωτικών δηλώσεων από μόνη της δεν τεκμηριώνει την απαλλαγή Φ.Π.Α.. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε άλλο δικαιολογητικό ως προς την απαλλαγή ΦΠΑ των εκδοθέντων τιμολογίων προς λήπτριες επιχειρήσεις υποκείμενες στο φόρο με εγκατάσταση εντός της ελληνικής επικράτειας. Συνεπώς από τα προσκομιζόμενα δεν τεκμηριώνεται το δικαίωμα της απαλλαγής Φ.Π.Α., για το σύνολο των συναλλαγών των τιμολογίων, όπως αναλυτικά παρατίθενται κατωτέρω:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες ΔΕΝ αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί Από 01/01/2016 έως 31/5/2016 23% Από 01/06/2016 έως 31/12/2016 24%
01/01/2016-31/03/2016	2.000,00	460,00
01/04/2016-30/06/2016	500,00	115,00
	3.250,00	780,00
01/07/2016-30/09/2016	26.450,00	6.348,00
01/10/2016-31/12/2016	15.450,00	3.708,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>47.650,00</b>	<b>11.411,00</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί 24%
01/01/2017-31/03/2017	7.450,00	1.788,00
01/04/2017-30/06/2017	8.300,00	1.992,00
	7.200,00	1.728,00
01/07/2017-30/09/2017	7.200,00	1.728,00
01/10/2017-31/12/2017	15.300,00	3.672,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>38.250,00</b>	<b>9.180,00</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί 24%
01/01/2018-31/03/2018	4.550,00	1.092,00
01/04/2018-30/06/2018	3.700,00	888,00
01/07/2018-30/09/2018	4.950,00	1.188,00
01/10/2018-31/12/2018	13.550,00	3.252,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>26.750,00</b>	<b>6.420,00</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί 24%
01/01/2019-31/03/2019	4.800,00	1.152,00
01/04/2019-30/06/2019	6.450,00	1.548,00
01/07/2019-30/09/2019	4.700,00	1.128,00
01/10/2019-31/12/2019	10.750,00	2.580,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>26.700,00</b>	<b>6.408,00</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί 24%
01/01/2020-31/03/2020	0,00	0,00
01/04/2020-30/06/2020	3.300,00	792,00
01/07/2020-30/09/2020	12.000,00	2.880,00
01/10/2020-31/12/2020	0,00	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>15.300,00</b>	<b>3.672,00</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί 24%
01/01/2021-31/03/2021	1.120,00	268,80
01/04/2021-30/06/2021	660,00	158,40
01/07/2021-30/09/2021	5.040,00	1.209,60
01/10/2021-31/12/2021	9.650,00	2.316,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>16.470,00</b>	<b>3.952,80</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΚΡΟΕΣ για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται η απαλλαγή ΦΠΑ	ΦΠΑ που αναλογεί 24%
01/01/2022-25/1/2022	1.500,00	360,00

Σχετικά με τις ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών για τα έτη 2016, 2017, 2018, 2019 και 2020 ελέγχτηκαν τα προσκομιζόμενα παραστατικά και διαπιστώθηκε ότι αφορούν σε λήψη υπηρεσιών με εκδότη επιχείρηση υποκείμενη στο φόρο με εγκατάσταση εντός της ευρωπαϊκής ένωσης και αντικείμενο συναλλαγής τη λήψη ακτοπλοϊκών εισιτηρίων. Η εκδότη επιχείρηση είναι η ..... (ναυτιλιακή εταιρία), με έδρα στην ..... Ιταλίας και ΑΦΜ VAT:IT..... Τα προαναφερόμενα παραστατικά έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και αποτυπωθεί ορθά στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Σχετικά με τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα παραστατικών αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και μεταφερθεί στις οικείες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., όπως αναλυτικά παρατίθενται κατωτέρω.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ που αναλογεί
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου		2.011,73
01/01/2016-31/03/2016	822,17	189,10
01/04/2016-30/06/2016	7.358,60	1.738,49

01/07/2016-30/09/2016	16.310,49	3.906,66
01/10/2016-31/12/2016	9.278,04	2.226,72
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>33.769,30</b>	<b>10.072,70</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/01/2017-31/03/2017	4.129,21	988,89
01/04/2017-30/06/2017	12.521,76	3.005,08
01/07/2017-30/09/2017	8.588,15	2.061,64
01/10/2017-31/12/2017	11.973,41	2.873,20
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>37.212,53</b>	<b>8.928,81</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/01/2018-31/03/2018	2.436,10	584,64
01/04/2018-30/06/2018	2.324,00	557,76
01/07/2018-30/09/2018	11.149,07	2.675,75
01/10/2018-31/12/2018	15.756,68	3.781,52
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>31.665,85</b>	<b>7.599,67</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/01/2019-31/03/2019	2.442,97	586,29
01/04/2019-30/06/2019	9.582,78	2.299,70
01/07/2019-30/09/2019	1.188,47	285,14
01/10/2019-31/12/2019	0,00	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>13.214,22</b>	<b>3.171,13</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/01/2020-31/03/2020	209,44	50,25
01/04/2020-30/06/2020	293,09	80,33
01/07/2020-30/09/2020	0,00	0,00
01/10/2020-31/12/2020	0,00	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>502,53</b>	<b>130,58</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/01/2021-31/03/2021	0,00	0,00
01/04/2021-30/06/2021	0,00	0,00
01/07/2021-30/09/2021	0,00	0,00
01/10/2021-31/12/2021	0,00	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι τα κάτωθι προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία αφορούν σε προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος, ήτοι δαπάνες επισκευής του ..... ΙΧ οχήματος για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν.2859/2000.

α/α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	15/03/2019	ΤΠΥ.....	...	ΕΛΕΓΧΟΣ .....	36,29	8,71	45,00
2	18/05/2019	ΤΔΑ .....	...	ΕΛΑΣΤΙΚΑ .....	177,42	42,58	220,00
			<b>ΣΥΝΟΛΟ 2019</b>		<b>213,71</b>	<b>51,29</b>	<b>265,00</b>

Περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν παραστατικά για τα τρίμηνα 01/04-30/06/2018, 01/10-31/12/2019, για τους μήνες Ιανουάριο, Μάιο και Ιούλιο έως και Δεκέμβριο του έτους 2020 και για τις χρήσεις 2021 και 2022 και ως εκ τούτου δεν υπολογίστηκαν προς έκπτωση τα ποσά του αναλογούντος ΦΠΑ των εν λόγω εισροών (δαπανών και αγορών) όπως αποτυπώνεται κατωτέρω:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/04/2018-30/06/2018	2.770,42	664,89
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>2.770,42</b>	<b>664,89</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/10/2019-31/12/2019	3.362,48	806,89
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>3.362,48</b>	<b>806,89</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/04/2020-30/06/2020	99,98	13,88
01/07/2020-30/09/2020	3.018,11	724,08
01/10/2020-31/12/2020	1.447,78	347,26
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>4.565,87</b>	<b>1085,22</b>

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΗ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΦΠΑ που αναλογεί
01/01/2021-31/03/2021	892,22	214,13
01/04/2021-30/06/2021	5.659,89	1.358,31
01/07/2021-30/09/2021	0,00	0,00
01/10/2021-31/12/2021	1.795,75	430,98
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>8.347,86</b>	<b>2.003,42</b>

Βάσει όλων των ανωτέρω, προέκυψαν τα κάτωθι αποτελέσματα:

ΕΤΟΣ 2016	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>54.714,00</b>	<b>54.114,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>13.078,36</b>	<b>12.934,36</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>33.769,30</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>2.011,73</b>	<b>10.072,70</b>

ΕΤΟΣ 2017	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>68.790,00</b>	<b>57.890,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>16.509,60</b>	<b>13.893,60</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>37.212,53</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>8.928,81</b>

ΕΤΟΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>59.754,00</b>	<b>59.754,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>14.340,96</b>	<b>14.340,96</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>31.665,85</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>7.599,67</b>

ΕΤΟΣ 2019	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>44.098,00</b>	<b>45.098,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>10.583,52</b>	<b>10.823,52</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>13.000,51</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>3.119,84</b>

ΕΤΟΣ 2020	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>23.550,00</b>	<b>23.550,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>5.652,00</b>	<b>5.652,00</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>502,53</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>130,58</b>

ΕΤΟΣ 2021	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>45.220,00</b>	<b>45.220,00</b>

<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>10.852,80</b>	<b>10.852,80</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

ΕΤΟΣ 2022	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΕΩΡΗΣΗΣ ..... ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ- ΕΛΕΓΧΟΥ Φ.Π.Α. ΤΗΣ Ζ Δ.Ο.Υ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ
<b>ΑΞΙΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>1.500,00</b>	<b>1.500,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΚΡΟΩΝ</b>	<b>360,00</b>	<b>360,00</b>
<b>ΑΞΙΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Η υπηρεσία μας διά της παρούσας απόφασης υιοθετεί τα ως άνω συμπεράσματα της ελεγκτικής αρχής.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη νόμιμης μη αναγνώρισης της απαλλαγής Φ.Π.Α. για ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών και λοιπές εκροές με δικαίωμα έκπτωσης καθώς και περί μη νόμιμης μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών κρίνονται εν μέρει βάσιμοι με βάση τα προαναφερθέντα.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 58<sup>Α</sup> παρ. 2 του ανωτέρω νόμου 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**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι» ορίζεται ότι:

**«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)**

**α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')**

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών). Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

**10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58<sup>Α</sup>)**

Με το άρθρο 58<sup>Α</sup> θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58<sup>Α</sup>, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58<sup>Α</sup> αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58<sup>Α</sup>, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. ...»

**Επειδή**, ως ανακριβής δήλωση ως προς το Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α..

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58<sup>Α</sup>, αλλά το άρθρο 54, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

**Επειδή**, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. μηδενικής ή πιστωτικής, δεν επιβάλλεται πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την 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 ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 και την αντίστοιχη προσβαλλόμενη πράξη υπ' αριθ. .... τα πρόστιμα λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων επιβλήθηκαν καθόσον από τις δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Βάσει των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας πρέπει να ακυρωθεί το επιβληθέν πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. (πρόστιμο 200,00 €, ήτοι δύο περιπτώσεις \* 100,00 €) καθόσον στερείται νομικού ερείσματος, ως μη προβλεπόμενο από το άρθρο 54 του ν. 4174/2013.

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα



και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

**2.** Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

**α)** για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

**β)** εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

**γ)** έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης. ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 ορίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. ...»

**Επειδή**, με μια σειρά αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992) είχε κριθεί στο παρελθόν, ότι σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους.

**Επειδή**, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονόςτος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Πρέπει να προκύπτει δηλαδή ότι παρά τα μέτρα που έλαβε ο υπόχρεος, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. (εγγ. 1038851/457/21.4.2003, 1042878/274/15.5.2007 και ΣτΕ 1664/1971, ΣτΕ 935/1977).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων είχε αρχικά δηλώσει ότι έχουν απολεσθεί (κλαπεί) όλα τα παραστατικά που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο σύμφωνα με την προσκομιζόμενη βεβαίωση ..... του Τ.Α. Χαριλάου – Αναλήψεως, ενώ με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε μέρος των φορολογικών του στοιχείων ως αναλύεται ανωτέρω. Από τα ανωτέρω, αλλά και τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη των φορολογικών παραστατικών, ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ίδιου νόμου υποχρεώσεις του.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. .... /..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... και ειδικότερα

- την επικύρωση της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 και της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/01/2022,
- την ακύρωση της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και

• την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019 της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2022**

Πρόστιμο	2.500,00€
----------	-----------

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	200,00€	0,00€

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	6.464,00€	54.714,00€	54.114,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	33.769,30€		33.769,30€
Φόρος εκροών	1.526,36€	13.078,36€	12.934,36€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.072,75€	2.011,73€	10.072,70€
Διαφορά φόρου		11.066,63€	2.861,66€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		5.533,32€	1.430,83€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>16.599,95€</b>	<b>4.292,49€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.546,39€		

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017**

	Βάσει	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
--	-------	---------------	----------------

	δήλωσης		
Αξία φορολογητέων εκροών	19.640,00€	68.790,00€	57.890,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	37.212,53€		37.212,53€
Φόρος εκροών	4.713,60€	16.509,60€	13.893,60€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	17.474,80€		8.928,81€
Διαφορά φόρου		16.509,60€	4.964,79€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		8.254,80€	2.482,40€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>24.764,40€</b>	<b>7.447,19€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	12.761,20€		

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	33.004,00€	59.754,00€	59.754,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	34.436,27€		31.665,85€
Φόρος εκροών	7.920,96€	14.340,96€	14.340,96€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.236,92€		7.599,67€
Διαφορά φόρου		14.340,96€	6.741,29€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		7.170,48€	3.370,65€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>21.511,44€</b>	<b>10.111,94€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11.405,96€		

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019**

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	18.398,00€	44.098,00€	45.098,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	16.576,70€		13.000,51€
Φόρος εκροών	4.415,52€	10.583,52€	10.823,52€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	15.383,98€		3.119,84€
Διαφορά φόρου		10.583,52€	7.703,68€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		5.291,76€	3.851,84€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>15.875,28€</b>	<b>11.555,52€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.968,46€		

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020**

	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	8.250,00€	23.550,00€	23.550,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	5.068,40€		502,53€
Φόρος εκροών	1.980,00€	5.652,00€	5.652,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.184,26€		130,58€
Διαφορά φόρου		5.652,00€	5.521,42€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		2.826,00€	2.760,71€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>8.478,00€</b>	<b>8.282,13€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.204,26€		

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021**

	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Αξία φορολογητέων εκροών	27.000,00€	45.220,00€	45.220,00€
Αξία φορολογητέων εισροών	8.347,86€		0,00€
Φόρος εκροών	6.480,00€	10.852,80€	10.852,80€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.207,71€		0,00€
Διαφορά φόρου		10.852,80€	10.852,80€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		5.426,40€	5.426,40€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>16.279,20€</b>	<b>16.279,20€</b>
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.727,71€		

**Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/01/2022**

	<b>Βάσει δήλωσης</b>	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Αξία φορολογητέων εκροών		1.500,00€	1.500,00€
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		360,00€	360,00€
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Διαφορά φόρου		360,00€	360,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> Κ.Φ.Δ.		180,00€	180,00€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>540,00€</b>	<b>540,00€</b>

Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	5.630,31€		
------------------------------	-----------	--	--

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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