



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.06.2023

Αριθμός απόφασης: ε 340

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url :www.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 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της του ... με ΑΦΜ: κατά: α) της με αριθμό **.19.01.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021**, και β) της με αριθμό**19.01.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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 τη με αριθμό**19.01.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου**01.01.2021 – 31.12.2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την καλλιέργεια εσπεριδοειδών δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προς επιστροφή ύψους **71,12€**.

-Με την με αρ..**19.01.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **400,00€**, λόγω ανακριβούς υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ Α' τριμήνου, Β' τριμήνου, Γ' τριμήνου, Δ' τριμήνου φορολογικού έτους **2021** από την εκκαθάριση των οποίων δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022, ήτοι **400.00€ (4 χ100,00)**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από **19.01.2023** εκθέσεις ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ ν.2859/2000 και ΚΦΔ. της Δ.Ο.Υ. ..., δυνάμει της υπ' αρ./25.05.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε η με αρ.11.05.2021 αίτηση για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 1.962,46€ με την με αρ./11.05.2022 τροποποιητική υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021 - 31.12.2021 με πιστωτικό υπόλοιπο 1.962,46€, λόγω αδυναμίας συμψηφισμού του ΦΠΑ εισροών με τον ΦΠΑ εκροών.

Από τα παραστατικά δαπανών που προσκομίσθηκαν στο έλεγχο δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών ο ΦΠΑ Φορολογητέων εισροών (δαπανών) συνολικού ποσού 597,53€ με Φ.Π.Α. 71,12€, με την αιτιολογία ότι δεν πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 30 του ν. 2859/2000(όπως αναλυτικά αποτυπώνονται στη σελ.21 της από 19.01.2023 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκαν από την φορολογική αρχή οι δαπάνες συνολικού ύψους 597,53€ που επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. ύψους 71,12€ καθώς αυτές πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Ειδικότερα:

1) Το με αρ.17.01.2021 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 99,20€ και ΦΠΑ 12,90€ της προμηθεύτριας εταιρίας «..... με ΑΦΜ αφορά την προμήθεια του ελαιοτριβείου για την σύνθλιψη ποσότητας 1.240kggr ελαιοκάρπου της την 01.01.201. Η δραστηριότητά της αυτή της καλλιέργειας ελαίων (ΚΩΔ 126100) είχε δηλωθεί στη Δ.Ο.Υ., συνεπώς αιτιολογημένα εξέπεσε το ΦΠΑ της δαπάνης αυτής.

2) Το με αρ..... /29.06.2021 τιμολόγιο συνιστά αγροτικό τιμολόγιο της ΔΕΗ ΑΕ με ΑΦΜ ..με αρ. παροχής και με περίοδο κατανάλωσης από 27.10.2020 -27.06.2021 καθαρής αξίας 44,00€ και ΦΠΑ 2,64€

3) Το με αρ.. /24.08.2021 τιμολόγιο συνιστά αγροτικό τιμολόγιο της ΔΕΗ ΑΕ με ΑΦΜ με αρ. παροχής και με περίοδο κατανάλωσης από 28.06.2021 -22.08.2021 καθαρής αξίας 35,61€ και ΦΠΑ 2,14€

4) Το με αρ..... /26.10.2021 τιμολόγιο συνιστά αγροτικό τιμολόγιο της ΔΕΗ ΑΕ με ΑΦΜ με αρ. παροχής και με περίοδο κατανάλωσης από 28.06.2021 -22.10.2021 καθαρής αξίας 261,46€ και ΦΠΑ 15,69€ αφορούν την ηλεκτροδότηση αγροτεμαχίου της στην περιοχή και δηλώθηκε ως έδρα στο μητρώο η διεύθυνση κατοικίας της στη

5) Το με αρ.12.05.2021 δελτίο αποστολής - τιμολόγιο πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 16,13€ και ΦΠΑ 3,87€ αφορά την αγορά 37,180lit diesel για το φορτηγό με αρ.κυκλοφορίας ιδιοκτησίας της.

6) Η με αρ.07.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 20,16€ και ΦΠΑ 4,84€ αφορά την αγορά 17,34lit diesel

7) Η με αρ./07.12.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 40,32€ και ΦΠΑ 9,68€ αφορά την αγορά 31,39lit diesel

8) Η με αρ.15.10.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 40,33€ και ΦΠΑ 9,68€ αφορά την αγορά 32,348 lit diesel

9) Η με αρ.11.05.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 40,32€ και ΦΠΑ 9,68€ αφορά την αγορά 37,18lit diesel.

-Εσφαλμένα υποβλήθηκε το πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.”.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζονται τα εξής: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η

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

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, η προσφεύγουσα ασκεί ως κύρια δραστηριότητα την καλλιέργεια εσπεριδοειδών, στη εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και τηρεί βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα έλαβε το με αρ.....01.2021 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών καθαρής αξίας 99,20€ και ΦΠΑ 12,90€ της εταιρίας « με ΑΦΜγια την προμήθεια του ελαιοτριβείου σχετικά με την σύνθλιψη ποσότητας 1.240 kgr ελαιοκάρπου την 01.01.2011.

Από το ηλεκτρονικό αρχείο του taxis διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκε στη Δ.Ο.Υ..... και η δραστηριότητα της καλλιέργειας ελαίων (ΚΩΔ 126100), η συγκεκριμένη συναλλαγή αφορά την προμήθεια του ελαιοτριβείου για την παροχή υπηρεσιών λόγω της σύνθλιψης ποσότητας ελαιοκάρπου και ως τέτοια δαπάνη είχε δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου εισροών της. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα για τις επαγγελματικές της ανάγκες χρησιμοποιεί το με αρ. κυκλοφορίας φορτηγό όχημα, το οποίο κινεί με πετρέλαιο DIESEL, επιπλέον έχει στην κατοχή της και το με αρ. κυκλοφορίας, το οποίο κινεί με βενζίνη, για την κάλυψη προσωπικών της αναγκών. Συνεπώς, όλα τα φορολογικά στοιχεία αγοράς πετρελαίου DIESEL (Τα με αρ.12.05.2021 Δελτίο αποστολής - τιμολόγιο πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας «....» με ΑΦΜ .. καθαρής αξίας 16,13€ και ΦΠΑ 3,87€, αρ.01.07.2021 απόδειξη λιανικής

πώλησης της εταιρίας με ΑΦΜκαθαρής αξίας 20,16€ και ΦΠΑ 4,84€ αρ./07.12.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της προμηθεύτριας εταιρίας με ΑΦΜ καθαρής αξίας 40,32€ και ΦΠΑ 9,68€, αρ./15.10.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της εταιρίας «» με ΑΦΜ καθαρής αξίας 40,33€ και ΦΠΑ 9,68€ και αρ./11.05.2021 απόδειξη λιανικής πώλησης της εταιρίας «..... με ΑΦΜκαθαρής αξίας 40,32€ και ΦΠΑ 9,68€ συνολικής καθαρής αξίας 157,26€ και ΦΠΑ 37,75€ αφορούν την αγορά diesel αποκλειστικά για το επαγγελματικό της όχημα καθώς τόσο οι αξίες όσο και τα χρονικά διαστήματα δικαιολογούν την ποσότητα κατανάλωσης σε lit diesel.

Συνεπώς ο ΦΠΑ όλων των δαπανών καυσίμων του φορτηγού αυτοκινήτου εκπίπεται κανονικά, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς τα προαναφερθέντα φορολογικά στοιχεία γίνεται αποδεκτός.

Αναφορικά με τον ΦΠΑ των τιμολογίων με αρ.....29.06.2021 αγροτικού τιμολογίου της ΔΕΗ ΑΕ με ΑΦΜ με αρ. παροχής και με περίοδο κατανάλωσης από 27.10.2020 -27.06.2021 καθαρής αξίας 44,00€ και ΦΠΑ 2,64€, του με αρ...../24.08.2021 αγροτικού τιμολογίου της ΔΕΗ ΑΕ με ΑΦΜ ...με αρ. παροχής και με περίοδο κατανάλωσης από 28.06.2021 - 22.08.2021 καθαρής αξίας 35,61€ και ΦΠΑ 2,14€ και του με αρ.....26.10.2021 αγροτικού τιμολογίου της ΔΕΗ ΑΕ με ΑΦΜ με αρ. παροχής και με περίοδο κατανάλωσης από 28.06.2021 -22.10.2021 καθαρής αξίας 261,46€ και ΦΠΑ 15,69€, η §1 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 προβλέπει ότι η έκπτωση από το ΦΠΑ εκρών παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Στο έντυπο (Ε9) της δήλωσης στοιχείων ακινήτων της προσφεύγουσας την 01.01.2022 είχε δηλωθεί με αριθμό ΑΤΑΚ ένα αγροτεμάχιο εμβαδού 1.430,00 τ.μ. με ελιές, στη ...

Επειδή, στα υπό κρίση στοιχεία (αγροτικά τιμολόγια της ΔΕΗ) αναγράφεται η ίδια ως άνω διεύθυνση του αγροτεμαχίου, η προσφεύγουσα ως υποκείμενη στο φόρο είχε δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών ύψους 20,47€, καθώς αιτιολογείται η κατανάλωση ρεύματος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω δια της παρούσης απόφασης αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τον φόρο εκρών ο ΦΠΑ ύψους 71,12€ των φορολογητέων δαπανών 597,23€ (απορριφθέντων

βάσει ελέγχου) και το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή επαναπροσδιορίζεται σε 1.962,46€, βάσει της με αρ./11.05.2021 αίτησης επιστροφής με την με αρ.11.05.2022 τροποποιητική υποβληθείσα δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2021 - 31.12.2021.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ΚΦΔ. 4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) και παρ. 4 εδ. πρώτο του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ 248Α/07-11-2000), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Οι υπόχρεοι στον φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία.

4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1, της ΠΟΛ.1108/14-04- 2014: «1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ : «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 παρ. 1 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο 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** ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) **δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση**, γ) **δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου....**

Με την παρ.2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι: «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.... β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ άρθρα 53-62). Πρόστιμα και τόκοι» ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 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).

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 58Α) Με το άρθρο 58Α 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 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α 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 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. ΚΦΔ αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ΚΦΔ , αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.» Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ..

Επειδή, η προσφεύγουσα βάσει του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 είχε υποβάλλει την με αρ./29.04.2021 αρχική και με αρ.29.04.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου, την με αρ.../30.07.2021 αρχική και με αρ.04.05.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου, την με αρ.29.10.2021 αρχική και με αρ./05.05.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Γ' τριμήνου και την με αρ./31.01.2022 αρχική και με αρ.....11.05.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου του 2021 για τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η ανακριβής υποβολή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης στο άρθρο 54 ΚΦΔ κύρωσης
Συνεπώς, δεν επιβάλλεται πρόστιμο και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ.) /17.02.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση της με αριθμό01.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021** και της με αριθμό**01.2023** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Η με αριθμό με αριθμό**01.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **01.01.2021 – 31.12.2021**

	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.962,46€	1.891,34€	1.962,46€
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	1.962,46€	1.891,34€	1.962,46€

Η με αριθμό**01.2023** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους **2021**

	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022 (4 χ 100,00)	400,00€	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**

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.