



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.09.2020

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

Αριθμός απόφασης: 1414

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) 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).

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, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-31/12/2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-30/09/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-31/12/2018 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-30/09/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, των οποίων 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (κτηνοτρόφο) πρόστιμο ποσού 200,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 λόγω υποβολής ελλιπών (ανακριβών) δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/07/2018-30/09/2018 και 01/10/2018-31/12/2018, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα (κτηνοτρόφο) πρόστιμο ποσού 300,00 € λόγω υποβολής ελλιπών (ανακριβών) δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2019-31/03/2019, 01/04/2019-30/06/2019 και 01/07/2019-30/09/2019, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2018–31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 668,38 €, λόγω απόρριψης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000 δαπανών σχετικών με ακίνητο, οι οποίες όπως διαπιστώθηκε εξυπηρετούν τις στεγαστικές ανάγκες του προσφεύγοντος και περαιτέρω το εν λόγω ακίνητο δεν ανήκε στον προσφεύγοντα για διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019–30/09/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για επιστροφή κατά 1.453,22 €, λόγω απόρριψης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000 δαπανών σχετικών με ακίνητο, οι οποίες όπως διαπιστώθηκε εξυπηρετούν τις στεγαστικές ανάγκες του προσφεύγοντος και

περαιτέρω το εν λόγω ακίνητο δεν ανήκε στον προσφεύγοντα για διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) (επιστροφής Φ.Π.Α. άρθρου 34 ν. 2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ. Αιτία του ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αρ. εντολής του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. αίτηση του προσφεύγοντος για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019-30/09/2019.

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

- 1) Για την δωρεάν παραχώρηση του ακινήτου υπάρχει προηγούμενο ιδιωτικό συμφωνητικό από τον πατέρα του για το χρονικό διάστημα από 31/12/2011 έως 31/12/2013 και άλλο ιδιωτικό συμφωνητικό από 30/11/2013 έως 31/12/2020 άρα συνολικά είναι 9 έτη. Ο οικίσκος του στάβλου είναι υποχρεωτικός και επιβάλλεται από τις διατάξεις των κτηνιατρικών και υγειονομικών υπηρεσιών. Ως εκ τούτου οι δαπάνες των επενδυτικών αγαθών για την αποπεράτωση του δώματος αφορούν την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και λανθασμένα τις απέρριψε ο έλεγχος.
- 2) Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω κτηνοτροφική επιχείρηση δεν είχε εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης για ζωοτροφές από τις δικές του καλλιέργειες και καθ υπόδειξή του εκδόθηκε στοιχείο αυτοπαράδοσης την 31.12.2018. Από τις φορολογικές περιόδους που αφορούν το χρονικό διάστημα 01/07/2018-30/09/2019 μόνο η 4^η φορολογική περίοδος του 2018 είναι ανακριβής καθόσον οι επόμενες τρεις τροποποιήσεις που αφορούν τις φορολογικές περιόδους 1^ο, 2^ο και 3^ο τριμήνου της διαχειριστικής περιόδου 2019 έγιναν συνεπεία της μεταφοράς από τρίμηνο σε τρίμηνο του τροποποιημένου υπολοίπου του 4^{ου} τριμήνου 2018 και όχι λόγω μεταβολής των εκροών – εισροών, ως εκ τούτου μόνο για την τροποποιητική δήλωση τετάρτου τριμήνου Φ.Π.Α. του έτους 2018 πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ενώ για τις υπόλοιπες περιόδους πρέπει να ακυρωθούν τα πρόστιμα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η

εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

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

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. 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 που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.»

Επειδή, με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «**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 σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, με το άρθρο 33 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «**4.** Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται: **α)** Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σ' αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης. ...»

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: ... **iii)** αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. ...»

Επειδή, με την Δ14Α 1110687 ΕΞ/05.07.2013 ορίζεται ότι: «**3.** Σύμφωνα με τις εγκυκλίους ΠΟΛ 1203/1990, ΠΟΛ 1006/1992 και ΠΟΛ 1094/1992, η χρήση του ακινήτου με κάποια έννομη σχέση αποδεικνύεται με ιδιωτικά συμφωνητικά βεβαίας χρονολογίας που πρέπει να είναι νόμιμα θεωρημένα. ...»

Επειδή, στην ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ/24.12.2013 της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ικανοποίηση αιτήσεων επιστροφής Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι αν η δαπάνη αφορά ενσώματο αγαθό, γίνεται αυτοψία και επαληθεύεται ότι πρόκειται περί του αγαθού που αναφέρεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προσκόμισε:

α) ιδιωτικό συμφωνητικό δωρεάς-παραχώρησης χρήσης αγροτεμαχίου έκτασης 4.000,00 τ.μ. μετά του επ' αυτού ποιμνιοστασίου εμβαδού 153,00 τ.μ. από 31.12.2011 έως 31.12.2013 με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής από δημόσια αρχή στις 31.12.2011 και

β) ιδιωτικό συμφωνητικό δωρεάς-παραχώρησης χρήσης αγροτεμαχίου έκτασης 4.000,00 τ.μ. μετά του επ' αυτού ποιμνιοστασίου εμβαδού 153,00 τ.μ. από 30.11.2013 έως 31.12.2020 χωρίς βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής από δημόσια αρχή και χωρίς να προκύπτει βέβαιη χρονολογία του εγγράφου.

Βάσει των ανωτέρω δεν προκύπτει η χρήση του ακινήτου από τον προσφεύγοντα για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

Περαιτέρω από τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι στο ίδιο αγροτεμάχιο βρίσκεται κτίσμα αποτελούμενο από δύο δωμάτια και μπάνιο που εξυπηρετεί τις στεγαστικές ανάγκες του προσφεύγοντος και επί του οποίου διενεργήθηκαν δαπάνες αποπεράτωσης αυτού, όπως για πόρτες εσωτερικές, θωρακισμένη πόρτα εισόδου, είδη υγιεινής, ηλεκτρολογικό υλικό, φωτισμό, κουζίνα, τηλεόραση, ατμοσίδερο κ.λπ.. Οι δαπάνες αυτές καθαρής αξίας 6.055,33 € πλέον Φ.Π.Α. 1.453,22 € που πραγματοποιήθηκαν από 01/07/2018 έως 30/09/2019 ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ότι δεν αφορούν την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με το άρθρο 18 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1. α.** Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. ... **δ.** Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ...»

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**3. α.** Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. **β.** Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. **γ.** Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το

ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή, με το άρθρο 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται 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 ή υποβάλει ελλιπή δήλωση 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, ... Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.»

Επειδή, με το άρθρο 58^Α 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^Α)

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 στην υποενότητα 1.2.2.Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ορίζεται ότι: «**β)** Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53,

υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου. Για τον υπολογισμό του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Ωστόσο, το ως άνω πρόστιμο (υπολογιζόμενο ως το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ πλέον του τόκου του άρθρου 53 από 1.1.2014(και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παιγνία) ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου ή του πρόσθετου φόρου), πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις) επιβάλλεται πρόστιμο έως εκατό (100) ευρώ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.»

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση ως προς το Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58^Α 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^Α, αλλά το άρθρο 54, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, ωστόσο στο άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' εμπίπτουν οι παραβάσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ελλιπών δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή, από τη συνδυαστική εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 και του άρθρου 58^Α 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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες πράξεις τα πρόστιμα επιβλήθηκαν διότι υποβλήθηκαν ελλιπείς (ανακριβείς) δηλώσεις φορολογίας Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Ωστόσο, η διαπιστωθείσα από την φορολογική αρχή μη πλήρωση των προϋποθέσεων των άρθρων 30 και 33 παρ. 4 του ν. 2859/2000 για την έκπτωση του Φ.Π.Α. των δαπανών που σχετίζονταν με ακίνητο από τον Φ.Π.Α. φορολογητέων εκροών σε καμία περίπτωση δεν στοιχειοθετεί παράβαση ελλιπούς δήλωσης αλλά ανακρίβεια ως προς την αξία των φορολογητέων εισροών και τον Φ.Π.Α. αυτών.

Κατά συνέπεια, οι υπ' αριθ. και πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, λόγω υποβολής ελλιπών (ανακριβών) δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/07/2018-30/09/2018, 01/10/2018-31/12/2018, 01/01/2019-31/03/2019, 01/04/2019-

30/06/2019 και 01/07/2019-30/09/2019 αντίστοιχα πρέπει να ακυρωθούν και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

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

την **επικύρωση** της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07-31/12/2018 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-30/09/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και

την **ακύρωση** της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

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

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	300,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/12/2018

Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	668,38€
------------------------------------	---------

**Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου
φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019**

Μείωση υπόλοιπου φόρου για επιστροφή	1.453,22€
--------------------------------------	-----------

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.