



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 28/01/2021

Αριθμός απόφασης: **169**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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 Α.1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **22-07-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, κατά: α) της με αριθμό/27-4-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, β) της με αριθμό/27-4-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, γ) της με αριθμό/27-4-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-

31/12/2018, δ) της με αριθμό/27-4-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019, ε) της με αριθμό/27-4-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, στ) της με αριθμό/27-4-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, ζ) της με αριθμό/27-4-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και η) της με αριθμό/27-04-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 22-07-2020** 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' αριθμ./27-4-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του προσφεύγοντος από 4.911,53 € (βάσει δήλωσης) σε 3.291,31 € (βάσει ελέγχου), κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών ΦΠΑ ύψους 1.620,22 €, δαπανών καυσίμων για Ε.Ι.Χ..

--Με την υπ' αριθμ./27-4-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του προσφεύγοντος από 8.006,93 € (βάσει δήλωσης) σε 5.197,86 € (βάσει ελέγχου), κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών ΦΠΑ ύψους 1.188,85 € δαπανών καυσίμων για Ε.Ι.Χ. και β) μείωσης του πιστωτικού υπόλοιπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 1.620,22 €.

--Με την υπ' αριθμ./27-4-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση του προσφεύγοντος από 12.604,91 € (βάσει δήλωσης) σε 7.890,93 € (βάσει ελέγχου), κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών ΦΠΑ ύψους 1.904,91 € δαπανών καυσίμων και συντήρησης (βαψίματος) για Ε.Ι.Χ., τροφίμων, ποτών και διαμονής και β) μείωσης του πιστωτικού υπόλοιπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 2.809,07 €.

--Με την υπ' αριθμ.**/27-04-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ-επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο από 22.699,58 € (βάσει δήλωσης) σε 16.536,91 € (βάσει ελέγχου), κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών ΦΠΑ ύψους 1.448,69 € δαπανών καυσίμων για Ε.Ι.Χ. και β) μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά 4.173,98 €.

--Με την υπ' αριθμ.**/27-4-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 54 παρ 1^α και 2^α του Ν. 4174/2013, πρόστιμο ύψους **800,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2016, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

--Με την υπ' αριθμ.**/2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 54 παρ 1^α και 2^α του Ν. 4174/2013, πρόστιμο ύψους **800,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2017, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

--Με την υπ' αριθμ.**/2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 54 παρ 1^α και 2^α του Ν. 4174/2013, πρόστιμο ύψους **800,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2018, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

--Με την υπ' αριθμ.**/2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 54 παρ 1^α και 2^α του Ν. 4174/2013, πρόστιμο ύψους **600,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων του άρθρου 38 παρ 1α του ν. 2859/2000, 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου του έτους 2019, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν, ερειδόμενες στις από /2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-30/09/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ.**/27-12-2019** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ.**/2019** αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 9.000,00 €, που υπέβαλε ο προσφεύγων στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2019-30/09/2019.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/22-07-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένη η μη αναγνώριση των δαπανών καυσίμων, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος ή του ΑΦΜ της λήπτριας επιχείρησης. (Σχετ. ΠΟΛ 1179/2010, ΠΟΛ 1203/2012, ΠΟΛ 1078/2012 και ΠΟΛ 1003/2014). Οι αναγραφόμενες ποσότητες καυσίμων χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για τα οχήματά του και για τα επαγγελματικά μηχανήματα και εργαλεία του και σχετίζονται με την άσκηση της αγροτικής του δραστηριότητας. Συνυποβάλλονται βεβαίωση της Δ/σης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Π.Ε. Καβάλας και εκτυπώσεις ηλεκτρονικών τραπεζικών συναλλαγών (e-banking) για 12 περιπτώσεις ηλεκτρονικής πληρωμής δαπανών καυσίμων επ' ονόματι του.
- 2) Η άρνηση της φορολογικής αρχής να δικαιολογήσει και να αποδεχθεί την έκπτωση του ΦΠΑ των ανωτέρω δαπανών, είναι αντίθετη προς τις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 του Ν. 2859/2000, (ΦΕΚ Α' 248), μεταξύ άλλων 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.[...] 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. [...]

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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

- i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
- ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
- iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33....».

Επειδή το ΔΕΕ με σειρά αποφάσεων, παρέχει την ευχέρεια στα κ- μ να διατηρήσουν τη νομοθεσία τους περί αποκλεισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που ίσχυε κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Συγκεκριμένα όπως έχει κριθεί, οι διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών και περί κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας έχουν την έννοια ότι δεν απαγορεύουν φορολογική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία αποκλείει την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας για κατηγορίες δαπανών, αφενός, σχετικά με το «ιδιωτικό μέσο μεταφοράς», την παροχή «εδεσμάτων», «ποτών», «κατοικίας», «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών», όπως επίσης και «την παροχή δυνατότητας ψυχαγωγίας» στα μέλη του προσωπικού του υποκειμένου στο φόρο και, αφετέρου, σχετικά με την προσφορά «επιχειρηματικών δώρων» ή «λοιπών παροχών» εφόσον, οι εξαιρούμενες από το δικαίωμα προς έκπτωση κατηγορίες δαπανών ορίζονται με σαφήνεια στην εν λόγω ρύθμιση. (βλ. υπόθεση **C-538/2008**).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «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».

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου και κυρίως από την από /2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων κατά τα υπό κρίση έτη, είχε, ως αντικείμενο κύριας δραστηριότητας, την καλλιέργεια σταφυλιών. Τηρούσε απλογραφικά βιβλία και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στο πλαίσιο αίτησης επιστροφής ΦΠΑ πιστωτικού υπολοίπου ύψους 9.000,00 € για το 3^ο τρίμηνο του 2019, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ:

- δαπάνες καυσίμων (για αμόλυβδη και υγραέριο) καθαρής αξίας 3.652,70 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 864,17 € για το φορολογικό έτος 2016, β) καθαρής αξίας 4.953,53 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1.188,85 € για το φορ. έτος 2017, γ) καθαρής αξίας 6.617,78

€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1.588,20 € για το φορ. έτος 2018 και δ) καθαρής αξίας 6.358,83 € με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1.529,11 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-30/09/2019, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 4 περ. ε' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, καθώς αφορούν σε δαπάνες καυσίμων του με αριθ. κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου του προσφεύγοντος.

- δαπάνες τροφίμων και ποτών, καθαρής αξίας 160,85€ πλέον ΦΠΑ 38,61 €, διαμονής καθαρής αξίας 158,52 € πλέον ΦΠΑ 38,04 € και συντήρησης (βαψίματος) του Ε.Ι.Χ. με αριθ. κυκλοφορίας αξίας 1.000,00€ πλέον ΦΠΑ 250,00€ για το φορολογικό έτος 2018, για τις οποίες επίσης δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 4 περ. β', γ', δ' και ε' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000

Επειδή, τα μεταφορικά μέσα που διαθέτει ο προσφεύγων είναι τα εξής: α) Το με αριθμό κυκλοφορίας, Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητο με καύσιμο πετρέλαιο, β) το με αριθμό κυκλοφορίας Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο, με καύσιμο αμόλυβδη βενζίνη και υγραέριο και γ) έναν γεωργικό ελκυστήρα (τρακτέρ), με καύσιμο πετρέλαιο. Κατά συνέπεια, ως καύσιμο, η αμόλυβδη βενζίνη και το υγραέριο χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για το ανωτέρω Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο για το οποίο στερείται του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 4 περ. ε' του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000 και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

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.

Με βάση τα παραπάνω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Ως προς τα πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακριβών πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ

Επειδή, στο [άρθρο 54](#) 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 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' και στ' της παραγράφου 1, [...]»

Επειδή, στο [άρθρο 58](#) του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς.»

Επειδή, στο [άρθρο 58Α](#) παρ 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 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, με την ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 της ΓΓΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.[4174/2013](#), άρθρα 53 - 62) και ως προς τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 διευκρινίστηκε ότι: «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.[...] Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. [...] Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το

διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς.[...] 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 και ειδικότερα, με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. [...] Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων [...] - 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 του Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 αλλά και του άρθρου 58 του ίδιου νόμου, (πριν την εφαρμογή στις 17/10/2015 του άρθρου 58Α) χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α. και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση 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 Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, 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 ή ελλιπούς δήλωσης εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλου φορολογικού αντικειμένου (πλην της φορολογίας Κεφαλαίου), από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης.

Κατόπιν των ανωτέρω η επιβολή προστίμων λόγω ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των ετών 2016, 2017, 2018 και 2019 από τις οποίες ωστόσο δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από τις παρ. 1^{α'} και 2^{α'} του άρθρου 54 του ν.4174/2013 κύρωσης, λόγω του ότι εκλείπει η γενεσιουργός αιτία (νόμιμη βάση) για την επιβολή τους.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της ημερομηνία κατάθεσης **22-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** και συγκεκριμένα

την επικύρωση: α) της με αριθμό/27-04-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, β) της με αριθμ. /27-04-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2017-31/12/2017, γ) της με αριθμ. /27-04-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018, και δ) της με αριθμ. /27-04-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019

την ακύρωση: ε) της με αριθμ. /27-04-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, στ) της με αριθμ. /27-04-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, ζ) της με αριθμ. /27-04-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 και η) της με αριθμ. /27-04-2020 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. /27-04-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Μείωση πιστωτικού υπόλοιπου	1.620,22
-----------------------------	----------

Υπ' αριθμ. /27-04-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Μείωση πιστωτικού υπόλοιπου	2.809,07
-----------------------------	----------

Υπ' αριθμ. /27-04-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

Μείωση πιστωτικού υπόλοιπου	4.713,98
-----------------------------	-----------------

Υπ' αριθμ.**/27-04-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-30/09/2019

Μείωση πιστωτικού υπόλοιπου	6.162,67
-----------------------------	-----------------

Υπ' αριθμ.**/27-04-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013	800,00€	0,00€

Υπ' αριθμ.**/27-04-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013	800,00€	0,00€

Υπ' αριθμ.**/27-04-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013	800,00€	0,00€

Υπ' αριθμ.**/27-04-2020** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013	600,00€	0,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.