



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-05-2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1229

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024-ΦΕΚ Α' 58/2024) εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ.

αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών», που εδρεύει στα, Τ.Κ., Νομού, κατά των με αριθμό: α) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.4-31.07.2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και β) Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022. φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.4-31.07.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή του οικείου φόρου της προσφεύγουσας, από 2.130,05€ βάσει δηλώσεως, σε 2.069,70€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 60,35€.

Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, επιβλήθηκε πρόστιμο, ποσού 500,00€, επειδή υπέβαλε, ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α. των μηνών Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου και Ιουλίου του έτους 2023, στις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή και ανακριβή ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Μαΐου του έτους 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων, 1 περ. α' , 2 περ. α' και 3 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», για τη φορολογική περίοδο 01/04/2023-31/07/2023, δυνάμει της υπ' αριθμ. σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Με την από συνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, η φορολογική αρχή έκρινε ότι, ο προσφεύγων δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης και κατ' επέκταση επιστροφής του φόρου των εισροών, ποσού 60,35€, που επιβαρύνθηκαν οι δαπάνες τροφής για τους εκπροσώπους της επιχείρησης (προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες) και προμήθειας καυσίμων μεταφορικών μέσων, συνολικής αξίας των φορολογητέων εισροών, ποσού 253,22€, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Τα φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Π.) προμήθειας καυσίμων είναι μικρής αξίας και δεν θα πρέπει να αμφισβητείται η συσχέτιση αυτών με την επιχείρησή του.

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένα επιβλήθηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., στις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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.[..]** 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδεδιγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 εγκύκλιο του 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 το άρθρο 30 παρ. 1 και 4 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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. {...}** 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, {...} 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 το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 34 παρ. 4 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «Δεν παρέχεται δικαίωμα επιστροφής: α) Στην περίπτωση που ο αιτών στο κράτος - μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος: αα) δεν είναι υποκείμενος στο φόρο προστιθέμενης αξίας, ββ) πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που απαλλάσσονται από το φόρο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του, γγ) υπάγεται στο καθεστώς απαλλαγής για μικρές επιχειρήσεις, δδ) υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών. β) Για ποσά φόρου με τα οποία επιβαρύνονται οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, οι οποίες υπάγονται ή πρέπει να υπάγονται στην απαλλαγή που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 24 και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28. γ) Για ποσά φόρου τα οποία έχουν τιμολογηθεί εσφαλμένα.»

Επειδή, με το άρθρο 1§2 του Ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: « 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: **“Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6...7. «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...]**

Επειδή, από τη θεωρηθείσα έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., στις, της ελεγκτικής αρχής (σελίδες 7 και 8) προκύπτει ότι: «...Καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων και στις δηλώσεις ΦΠΑ τις ακόλουθες δαπάνες με αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων αμόλυβδης και ντίζελ κίνησης χωρίς σφραγίδες και επωνυμία και χωρίς σε πολλές αποδείξεις να είναι ευδιάκριτα τα στοιχεία της (επισυνάπτεται κατάσταση):

ΑΡΙΘΜΟΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ
.....	50,02	12,00	
.....	64,52	15,48	
.....	24,19	5,81	
.....	40,32	9,68	
.....	24,19	5,81	
ΣΥΝΟΛΑ	203,24	48,78	

{...}Στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία τις ως άνω αποδείξεις λιανικής πώλησης για **δαπάνες καυσίμων πετρελαίου** στις οποίες όμως δεν αναγράφονταν ο Α.Φ.Μ. ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος ή μηχανήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης επιχείρησης και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η πραγματοποίησή τους προς το συμφέρον της επιχείρησής της.»

Επειδή, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται ότι, για τις δαπάνες της προμήθειας καυσίμων έλαβε νόμιμα φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Π.), καθαρής αξίας 203,24€, πλέον Φ.Π.Α. 24% 48,78€ και συνολικής αξίας 252,02€, ήτοι **μικρής αξίας του φόρου (48,78€)** και δεν θα πρέπει να αμφισβητείται η συσχέτιση αυτών (στοιχείων) με την επιχείρησή της.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή δεν έκανε δεκτή την έκπτωση του φόρου εισροών, για δαπάνες προμήθειας καυσίμων (πετρελαίου), από το φόρο εκροών της οικείας φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), καθώς στις Α.Λ.Σ. **δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας στο πίσω μέρος, με υπογραφή του εκδότη και επομένως δεν μπορεί να διασφαλισθεί η συσχέτιση του εκδοθέντος παραστατικού από τον προμηθευτή με την προσφεύγουσα νομική οντότητα**

Επειδή, για την άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του φόρου αρκεί να έχει εκδοθεί ή να προσκομίζεται για την αγορά των επίμαχων αγαθών ή την παροχή των επίμαχων υπηρεσιών το οικείο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι πράγματι έλαβε χώρα η συναλλαγή που θεμελιώνει το δικαίωμα εκπώσεως του φόρου (Σ.Τ.Ε. 483/2012).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση έχει αποδειχθεί ότι η προσφεύγουσα δεν πληροί κάποιες από τις προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ώστε να μην μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, ούτε ότι πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 34 του Ν.2859/2000, ώστε να μην έχει δικαίωμα επιστροφής.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι, ο φόρος εισροών, ποσού 48,78€, για δαπάνες αγοράς καυσίμων πετρελαίου κίνησης (diesel), φορολογητέας αξίας 203,24€, κατά τη φορολογική περίοδο 01.04-31.07.2023, θα πρέπει να εκπεσθεί από το φόρο εκροών της οικείας φορολογικής περιόδου, **δεν γίνεται αποδεκτός.**

Επειδή, για τις λοιπές περιπτώσεις του φόρου εισροών, ποσού **11,57€**, για δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000, φορολογητέας αξίας 49,98€, η προσφεύγουσα **δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.**

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022: «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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει**

φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β)» και την παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ως άνω νόμου: «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)».

Επειδή, με το άρθρο 58 του Ν. 4987/2022 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 που προκύπτει προς καταβολή...»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022: «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, στην ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, 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: α) εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή β) μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή γ) 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 Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 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 Φ.Π.Α. 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, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα, είχε υποβάλλει ελλιπώς τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των μηνών Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου και Ιουλίου έτους 2023, με τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές. Συγκεκριμένα, ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής, η οποία εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας, συνεπεία της με αριθμό πρωτοκόλλου αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 31/07/2023 που υπέβαλε η προσφεύγουσα προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για υποβολή ελλιπών φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των μηνών Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου και Ιουλίου του έτους 2023, καθόσον δεν προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις η επιβολή τέτοιου προστίμου. Επιπλέον, οι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν είναι δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα που είναι η μοναδική ουσιώδης προϋπόθεση για την επιβολή των διαδικαστικών προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022.

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. 4987/2022, 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. 4987/2022 και της ΠΟΛ. 1252/2015, προκύπτει ότι στην περίπτωση υποβολής ανακριβούς ή ελλιπούς δήλωσης εισοδήματος, Φ.Π.Α. ή άλλου αντικειμένου πλην της φορολογίας Κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), δεν επιβάλλεται πρόστιμο διότι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 κύρωσης.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, εκ μέρους της προσφεύγουσας, ελλιπών φορολογικών δηλώσεων Φ.Π.Α. μηνών Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου και Ιουλίου του έτους 2023, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 κύρωσης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί λανθασμένης επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 για υποβολή ελλιπών δηλώσεων ΦΠΑ μηνών Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου και Ιουλίου του έτους 2023, βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, για την επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, ποσού 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνός Μαΐου του έτους 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων, 1 περ. α', 2 περ. α' και 3 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών», που εδρεύει στα, Τ.Κ., Νομού, ήτοι την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.4-31.07.2023 και την τροποποίηση της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση: 1)Επί της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.2023-31.07.2023.

Φορολογική περίοδος 01/04/2023-31/07/2023	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	8.618,75	8.618,75	8.618,75	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	22.575,43	22.322,21	22.322,21	(253,22)
Φόρος εκροών	1.134,01	1.134,01	1.134,01	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.264,06	3.203,71	3.203,71	(60,35)
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.130,05	2.069,70	2.069,70	(60,35)
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	2.130,05	2.069,70	2.069,70	(60,35)

2)Επί της υπ' αριθμόν Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2023.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	100,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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