



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18.11.2024

Αριθμός απόφασης: 2412

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση: 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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Ν.4987/2022.

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 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά: α) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, β) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019, γ) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020, δ) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.12.2021, ε) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, στ) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 31.12.2023, ζ) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, η) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, θ) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, ι) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021, κ) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 και κα) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 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 ..06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

α) Με τη με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 403,18€ προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (αγρότισσας), φόρος ύψους

1.897,48€ και πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4987/2022 ποσού 948,74€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.846,22€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 2.300,66€ δαπανών καυσίμων καθαρής αξίας 9.586,18€.

β) Με τη με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 243,77€ προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 3.016,54€ και πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4987/2022 ποσού 1.508,26€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 4.524,80€, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 2.857,13€ δαπανών καυσίμων καθαρής αξίας 11.904,85€ και β) μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 403,18€.

γ) Με τη με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 817,99€ προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 1.558,69€ και πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4987/2022 ποσού 779,35€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.338,04€, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 2.132,91€ δαπανών καυσίμων καθαρής αξίας 8.886,44€ και β) μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 243,77€.

δ) Με τη με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.12.2021, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 1.566,07€ προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 748,08€ δαπανών καυσίμων καθαρής αξίας 3.117,05€ και β) μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 817,99€.

ε) Με τη με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 2.647,39€ προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ

ποσού 1.081,32€ δαπανών καυσίμων καθαρής αξίας 4.508,23€ και β) μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 1.566,07€.

στ) Με τη με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 31.12.2023, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., δεν αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 3.346,43€ προς επιστροφή, κατόπιν μη αναγνώρισης α) προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 699,04€ δαπανών καυσίμων καθαρής αξίας 2.912,89€ και β) μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.647,39€.

ζ) Με την με αρ.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 200,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ α' και β' τριμήνου του εν λόγω έτους.

η) Με την με αρ.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης α' τριμήνου του εν λόγω έτους.

θ) Με την με αρ.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων α', γ', δ' τριμήνου του εν λόγω έτους.

ι) Με την με αρ.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 400,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων α', β', γ', δ' τριμήνου του εν λόγω έτους.

κ) Με την με αρ.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 400,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων α', β', γ', δ' τριμήνου του εν λόγω έτους.

κα) Με την με αρ.05.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 400,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων α', β', γ', δ' τριμήνου του εν λόγω έτους.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 20.05.2024 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και ΚΦΔ/ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. δυνάμει της υπ' αρ.08.03.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την απόρριψη όλων των αποδείξεων λιανικής για την αγορά πετρελαίου κίνησης στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος στις ΑΛΠ, διότι η προμήθεια καυσίμου (πετρελαίου κίνησης) αφορούσε τα δύο οχήματα ιδιοκτησίας της, ήτοι τα με αρ. κυκλοφορίας και τρακτέρ, που χρησιμοποιούνταν επί εννέα μήνες το χρόνο για την καλλιέργεια 450 στρεμμάτων το οποίο η φορολογική αρχή δεν συνυπολόγισε και ζητά αν όχι το σύνολο των εν λόγω ΑΛΣ τουλάχιστον ένα μέρος αυτών να γίνουν δεκτές.
2. Μη ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ. Η αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας οχημάτων απαιτείται μόνο για τιμολόγια χονδρικής πώλησης σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4308/2014 και της ΠΟΛ 1003/2014 και οι διατάξεις αυτές δεν έχουν εφαρμογή για τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.
3. Εσφαλμένη αναφορά στην ημερομηνία και στον τρόπο προσκόμισης των στοιχείων που της ζητήθηκαν από την φορολογική αρχή, καθώς οι εν λόγω αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την προμήθεια καυσίμων προσκομίσθηκαν με απόλυτη χρονολογική σειρά την 22.04.2024 και όχι την 26.04.2024, αλλά ούτε και «χύδην» όπως αναγράφεται στην έκθεση κατάσχεσης στοιχείων.
4. Ελλιπής αξιολόγηση συγκριτικών στοιχείων από τη φορολογική αρχή αφού δεν της ζητήθηκαν οι συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών καυσίμων ούτε η κίνηση του τραπεζικού της λογαριασμού από τον οποίο γίνονταν οι πληρωμές των περισσότερων αποδείξεων λιανικής για την προμήθεια πετρελαίου.
5. Κατάχρηση δικαιώματος και παραβίασης της αρχής της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης και της επιείκειας του φορολογούμενου. Η επιβολή φόρων, προσαυξήσεων και προστίμων είναι δυσβάσταχτη για την ίδια με συνέπεια την οικονομική της καταστροφή.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή: α) αντίγραφα συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών των υπό κρίση ετών 2018-2023, β) αντίγραφα δηλώσεων ΟΣΔΕ (ολοκληρωμένο σύστημα διαχείρισης και ελέγχου) από τις οποίες προκύπτει ότι καλλιεργεί 450 στρέμματα το χρόνο, γ) εκτυπώσεις λογ. (χωρίς ονοματεπώνυμο δικαιούχου) και λογ. (τριών συνδικαιούχων) της τράπεζας ..., δ) αντίγραφα άδειας κυκλοφορίας των δύο οχημάτων της.

Ως προς τον 1ο, 2ο, 3ο και 4ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022, που ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 αρχεία (βιβλία και 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 το άρθρο 29 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. 3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία

(βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν».

Επειδή, στο άρθρο 33 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν.5104/2024 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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ...4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 € ...».

Επειδή, με την παρ. 8 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1161/26.06.2013 αναφορικά με την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, διευκρινίστηκε ότι: «2. Μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους συναλλαγών. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών: 1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του 9 οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο)

αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ απόδειξης εσόδου». Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων: 1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. - νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή - υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθ. αποδείξεων εσόδου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου 9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) € δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης». Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 της Διεύθυνσης Ελέγχου της ΑΑΔΕ: «Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές 10 πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014.

Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών». Επιπρόσθετα, πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012(Β' 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013(Β' 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013(Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών- εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Ωστόσο, όπως ρητά ορίζεται στην παραπάνω παράγραφο 10.2.2 της ΠΟΛ 1003/2014, «Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30§1, 4 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....

4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...]...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, σύμφωνα με την από 20.05.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ , η προσφεύγουσα ασκούσε τη δραστηριότητα της αγρότισσαςστις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Αίτια ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. /14.02.2024 αίτημα επιστροφής ΦΠΑ, ύψους 8.872,12€, που συνυπέβαλε με την υπ' αρ. /14.02.2024 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2023 - 31.12.2023 (κωδ. 503: ποσό επιστροφής 8.872,12€).

Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της διαθέτει η προσφεύγουσα πετρελαιοκίνητα αγροτικά μηχανήματα, ήτοι τα με αρ. κυκλοφορίας και τρακτέρ.

Από την εξέταση των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων (ΑΛΣ) αγοράς πετρελαίου κίνησης διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η προσφεύγουσα :

- Έκανε εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων, στις οποίες δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων και δεν είχε τοποθετηθεί επ' αυτών σφραγίδα του προμηθευτή προκειμένου να ταυτοποιηθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της αγροτικής της δραστηριότητας, ενώ επιπροσθέτως, δεν κατείχε ούτε αθεώρητες καταστάσεις του πρατηριούχου με το σύνολο των αποδείξεων, ούτε τιμολόγια που εκδόθηκαν σε αντικατάσταση των ΑΛΠ, ως προβλέπεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις.

- Συγκεκριμένα είχε καταχωρήσει στα βιβλία της πλήθος αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που αφορούσαν δαπάνες καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης): α) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 - 31.12.2018 συνολικής καθαρής αξίας 9.586,18€ με ΦΠΑ 2.300,66€ β) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 συνολικής καθαρής αξίας 11.904,85€ με ΦΠΑ 2.857,13€, γ) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020-31.12.2020 συνολικής καθαρής αξίας 8.886,44€ με ΦΠΑ 2.132,91€, δ) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.12.2021 συνολικής καθαρής αξίας 3.117,05€ με ΦΠΑ 748,08€, ε) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022 συνολικής καθαρής αξίας 4.508,23€ με ΦΠΑ 1.081,32€ και στ) για τη φορολογική περίοδο 01.01.2023-31.12.2023 συνολικής καθαρής αξίας 2.912,89€ με ΦΠΑ 699,04€.

Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών τον ΦΠΑ των ανωτέρω δαπανών καυσίμων με τον οποίο επιβαρύνθηκε η

προσφεύγουσα, καθόσον οι εν λόγω δαπάνες δεν αποδείχτηκε ότι πραγματοποιήθηκαν για τις επαγγελματικές της ανάγκες, και όχι για προσωπική χρήση.

Επειδή, από τη φορολογική αρχή κατασχέθηκαν με την με αρ...../26.04.2024 έκθεση κατάσχεσης με αρ. πρωτ. /26.04.2024 οι προσκομισθείσες από τη προσφεύγουσα αποδείξεις λιανικών συναλλαγών αγοράς καυσίμων των υπό κρίση ετών 2018-2023, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών (άρθρο 29 παρ.3 του ν.5104/2024).

Επειδή, από τη Δ.Ο.Υ. λήφθηκε υπόψη το με αρ. πρωτ. /14.05.2024 υπόμνημα με τις έγγραφες απόψεις-αντιρρήσεις της προσφεύγουσας επί του με αρ. πρωτ. /25.04.2024 σημειώματος διαπιστώσεων, που δεν μετέβαλαν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν.5104/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, η προσφεύγουσα συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή εκτυπώσεις συγκεντρωτικών καταστάσεων προμηθευτών που υπέβαλλε φορολογικών ετών 2018-2023, στις οποίες μεταξύ άλλων είχε δηλώσει αγορές καυσίμων από διάφορους προμηθευτές ύψους 9.498,57€ για το φορολογικό έτος 2018, 13.894,49€ για το φορολογικό έτος 2019, 17.446,40€ για το φορολογικό έτος 2020, 4.426,99€ για το φορολογικό έτος 2021, 11.994,67€ για το φορολογικό έτος 2022 και 8.426,26€ για το φορολογικό έτος 2023, που, όπως ισχυρίζεται, δεν αξιολογήθηκαν από τη φορολογική αρχή.

Ωστόσο, στην από 20.05.2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. δεν αναφέρονται διαφορές ως προς τις αγορές αυτές (χονδρικής πώλησης), ούτε αμφισβητούνται οι πληρωμές των εν λόγω δαπανών μέσω μεταφοράς των χρηματικών ποσών από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας στην τράπεζα .. προς τους προμηθευτές της. Δεν έγιναν δεκτές οι δαπάνες καυσίμων (λιανικών συναλλαγών), όπου στις σχετικές αποδείξεις δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, και δεν τεκμηριώθηκε από την προσφεύγουσα ότι αφορούν σε μεταφορικά μέσα που συσχετίζονται άμεσα με την οικονομική της δραστηριότητα.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5^ο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν. 4987/2022 οριζόταν 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 υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' β' γ' δ' στ' και ιγ' της παρ. 1...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/2015 διευκρινίστηκε 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). ...

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.»

Επειδή, στο άρθρο 58^α του Ν. 4987/2022 οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 58Α του ν. Ν.4987/2022, 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, ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κατόπιν ελέγχου μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, περιοδικών δηλώσεων 1^{ου} και 2^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2018, 1^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2019, 1^{ου} , 3^{ου}, και 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2020, 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2021, 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2022, 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου φορολογικού έτους 2023 για τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης στο άρθρο 54 παρ. 1α και παρ.2α του ν.4987/2022 κύρωσης

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 παρ.1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, από την Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν εσφαλμένα στην προσφεύγουσα, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, πρόστιμα λόγω ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. βάσει του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, καθώς, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, εν προκειμένω δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 54 του Ν. 4987/2022.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της νομιμότητας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου με αρ.05.2024,05.2024,05.2024,05.2024,05.2024 και05.2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας είναι ακυρώσιμες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / **21.06.2024** ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση: α) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, β) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019, γ) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020, δ) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.12.2021, ε) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022, στ) της με αριθμό05.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου

φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 31.12.2023 και την ακύρωση: ζ) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2018, η) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2019, θ) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2020, ι) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2021, κ) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2022 και κα) της με αρ.05.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 φορολογικού έτους 2023 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018

	ποσό
Διαφορά φόρου	1.897,48 €
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4987/2022	948,74 €
Σύνολο για καταβολή	2.846,22 €
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	403,18 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

β) Η με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019

	ποσό
Διαφορά φόρου	3.016,54 €
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4987/2022	1.508,26 €
Σύνολο για καταβολή	4.524,80 €
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	243,77 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

γ) Η με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2020.

	ποσό
Διαφορά φόρου	1.558,69 €
Πρόστιμο άρθρου 58α του ν.4987/2022	779,35 €
Σύνολο για καταβολή	2.338,04 €
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	817,99 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/19.04.2024

δ) Η με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.12.2021

	ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	1.566,07 €

ε) Η με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2022 - 31.12.2022.

	ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	2.647,39 €

στ) Η με αριθμό05.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2023 - 31.12.2023

	ποσό
Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση & επιστροφή	3.346,43 €

ζ) Η με αρ.05.2024 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018

	ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	200,00€	0,00€

η) Η με αρ.05.2024 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00€

θ) Η με αρ.05.2024 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	300,00€	0,00€

ι) Η με αρ.05.2024 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	400,00€	0,00€

κ) Η με αρ.05.2024 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	400,00€	0,00€

κα) Η με αρ.05.2024 πράξη επιβολή προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	400,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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