



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30-06-2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1993

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **03-03-2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά της με αριθ.-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθ. 58Α του Ν.4174/2013) φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αριθ.-/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθ. 58Α του Ν.4174/2013) φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03-03-2021 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ.-/2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.562,40€** για τη φορολογική περίοδο 01/10/2018-31/12/2018, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.58Α του Ν.4174/2013, για εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. και μετά την κοινοποίηση της υπ. αρ./2020 εντολής ελέγχου, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των όσων ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, την 23-10-2020, τη με αριθ. καταχώρησης δεύτερη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι στην πραγματικότητα η εν λόγω δεύτερη τροποποιητική δήλωση του 4ου τριμήνου του έτους 2018 παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο, το οποίο και αναγνωρίστηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή με τον συμψηφισμό που πραγματοποιήθηκε μετά την υποβολή της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 38§§1, 2, 3, 4 του ν. 2859/2000** ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

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

2α. Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο.

3. Δήλωση ΦΠΑ δεν υποβάλλουν οι υπόχρεοι που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, από το χρόνο υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολής.

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.»

Επειδή, επιπροσθέτως, στην **ΠΟΛ. 1108/2014** διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 1

Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

3. Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου.

4. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που η δήλωση έναρξης, η δήλωση μεταβολής για διακοπή των υπαγομένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων, η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, ή η δήλωση μεταβολών λόγω λύσης και θέσης σε εκκαθάριση, υποβάλλονται εμπρόθεσμα, μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 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. 1119/22-06-2018 με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν.4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» διευκρινίζεται ότι:

«1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παιγνια)

.....

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή

της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο 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), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, 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.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. **Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις)**

.....

Παράδειγμα 7

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ (κωδ. 470), το οποίο έχει ζητήσει προς επιστροφή (κωδ. 503) και έχει εισπράξει. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο 700 ευρώ(κωδ. 480). Με την αναγραφή του ποσού που επιστράφηκε (500 ευρώ στον κωδ. 505) θα προκύπτει ποσό για καταβολή 1.200,00 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ.2,(1200*50%) ήτοι 600 ευρώ.

Παράδειγμα 8

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, το οποίο έχει μεταφέρει στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει μείωση του ανωτέρω υπολοίπου σε 300 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ήτοι 100ευρώ, και όχι πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση αυτή πρέπει να διορθωθεί και η επόμενη δήλωση στην οποία έχει μεταφερθεί το λανθασμένο ποσό για έκπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«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,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου».

Με την **παρ. 2** δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι:

«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,».

β).....

γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων 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 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 Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. **Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης**

πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...

10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- ✓ εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- ✓ μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- ✓ **μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.**

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω σχετικές διατάξεις σαφώς συνάγεται ότι η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/10/2018- 31/12/2018, είναι η **31-01-2019**.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα στις 29-01-2019 τη με αριθ. αρχική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/10/2018- 31/12/2018, η οποία παρουσίαζε στον κωδικό 503 «Αιτούμενο ποσό για επιστροφή» ποσό ύψους 4.270,89€, τα οποίο πιστωτικό ποσό ανεγράφη σε αυτόν τον κωδικό λόγω διακοπής της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας.

Επειδή, εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 22-05-2019 τη με αριθ. πρώτη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για το εν λόγω διάστημα, στην οποία αναγράφηκε στον κωδικό 505 «Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή» το ποσό ύψους 4.270,89€ και στον κωδικό 503 «Αιτούμενο ποσό για επιστροφή» ποσό ύψους 2.851,88€, ήτοι το πιστωτικό υπόλοιπο ανήλθε στο ποσό των 7.122,77€.

Επειδή, κατά τη διάρκεια μερικού φορολογικού ελέγχου από τη ΔΟΥ Νέας Ιωνίας προέκυψε ότι υπήρχαν διαφορές στις εισροές που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα με τις έως τότε υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο του τέταρτου τριμήνου Φ.Π.Α..

Επειδή, προς συμμόρφωση προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου και σύμφωνα με το ν.4512/2018, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 23-10-2020 τη με αριθ. δεύτερη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για το εν λόγω διάστημα, μειώνοντας το ανωτέρω πιστωτικό υπόλοιπο των 7.122,77€ στο ποσό των 3.997,97€ μετά την αφαίρεση ποσού Φ.Π.Α. 3.124,80€. Πιο συγκεκριμένα, ανέγραψε στον κωδικό 505 «Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή» το ποσό ύψους 7.122,77€ και στον κωδικό 511 «Ποσό προς καταβολή» ποσό ύψους 3.124,80€.

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 ποσού 1.562,40€ (=3.124,80€ χ 50%) για εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018, μετά την κοινοποίηση της υπ. αρ. 596/24-06-2020 εντολής ελέγχου, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή.

Επειδή, ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 23-10-2020 και μετά την κοινοποίηση της υπ. αρ./2020 εντολής ελέγχου τη με αριθ. δεύτερη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01/10/2018-31/12/2018 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 3.124,80€ ενώ υπήρχε και πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 7.122,77€. Συνεπώς, τελικά δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή καθώς εν συνόλω μειώθηκε το προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προσδιορισθεί με την με αριθ. πρώτη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για το εν λόγω διάστημα.

Επειδή, κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής απεστάλη το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/14-06-2021 έγγραφο προς τη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας ζητώντας να διευκρινιστεί εάν και πότε πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός του ποσού των

7.122,77€ (κωδικός 505 «Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή») με το ποσό των 3.124,80€ (κωδικός 511 «Ποσό προς καταβολή»), ήτοι εάν διενεργήθηκε προγενέστερα ή μετά την υποβολή της με αριθ. δεύτερης τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018.

Επειδή, σε συνέχεια του ανωτέρω απεστάλη στην Υπηρεσία μας η με αριθ. πρωτ. /2021 (αριθ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ/ 29-06-2021) απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας σύμφωνα με την οποία μας γνωστοποιήθηκε ότι ο συμψηφισμός διενεργήθηκε μετά την υποβολή της με αριθ. δεύτερης τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018- 31/12/2018, και πιο συγκεκριμένα αναφέρονται τα κάτωθι:

«- Πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός του ποσού των 7.122,77€ με το ποσό των 3.124,80€.

- Η ημερομηνία συμψηφισμού ήταν 13/11/2020.

- Η υπ' αριθ. δεύτερη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018 υποβλήθηκε την 23/10/2020 και το αντίστοιχο Διπλότυπο Είσπραξης εκδόθηκε την 13/11/2020.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα και συνδυαστικά με τα όσα διευκρινίζονται στην ΠΟΛ. 1119/22-06-2018 και το Παράδειγμα 8 αυτής, για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθ. δεύτερης τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου 01/10/2018- 31/12/2018, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε μείωση πιστωτικού υπολοίπου, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, το οποίο δύναται η φορολογική αρχή να της επιβάλλει, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **03-03-2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της με αριθ.-/2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 1-10-2018 έως 31-12-2018

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 (υπ' αριθ.-/2020): **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.