



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/12/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 4035

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, που εδρεύει στο, κατά των υπ' αριθμ.:

α)Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, και

β)Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α)Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, β)Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεση Ελέγχου Προστίμου Άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφισταμένων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

· Με την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 400,00€, γιατί υπέβαλε τέσσερις (4) ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο από 01/09/2020 έως 31/12/2020, στις οποίες δεν προέκυπτε ποσό Φ.Π.Α. προς καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

· Με την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.200,00€, γιατί υπέβαλε δώδεκα (12) ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/12/2021, στις οποίες δεν προέκυπτε ποσό Φ.Π.Α. προς καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, βάσει της απόΈκθεσης Ελέγχου Προστίμου Άρθρου 54 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΚΟΡΙΝΘΟΥ, για τη φορολογική περίοδο από 01/09/2020 έως 31/12/2021, συνεπεία της υπ' αριθμ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ.αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσού 22.000,00€, φορολογικής περιόδου από 01/09/2020 έως 31/12/2021.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο της αρμόδιας φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλλει ανακριβείς μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους από 01/09/2020 έως 31/12/2020 και από 01/01/2021 έως 31/12/2021, στις οποίες δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου.

Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή προχώρησε στον καταλογισμό δεκατεσσάρων (14) διαδικαστικών παραβάσεων, εκδίδοντας τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα επιβλήθηκαν τα ως άνω πρόστιμα, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ.1 και την περ. α' της παρ.2. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται τις αποφάσεις με αριθμ.της Δ.Ε.Δ. Αθηνών και τη με αριθμ.Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «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 παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. 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 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 στην ΠΟΛ. 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62).»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:

- 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.....»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. 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 ΦΠΑ και 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του Κ.Φ.Δ., αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., πράγματι

εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α', Κ.Φ.Δ., προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.» Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα εταιρεία, είχε υποβάλλει ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., α) του 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου}, και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/09/2020 έως 31/12/2020, ήτοι τέσσερις (4) μήνες της χρήσης 2020, και β) του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου}, και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/12/2021, ήτοι δώδεκα (12) μήνες της χρήσης 2021, στις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές. Συγκεκριμένα, ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε συνεπεία της με αρ. πρωτ.αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 01/09/2020 έως 31/12/2021 που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η ανακριβής, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, υποβολή πιστωτικών δηλώσεων Φ.Π.Α., 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 Κ.Φ.Δ. κύρωσης. Ως εκ τούτου, δεν επιβάλλεται πρόστιμο και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση**, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, των υπ' αριθμ.:

α)Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2020, και

β)Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

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

α) Πρόστιμο παρ. 1α' και 2α' άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020:

β) Πρόστιμο παρ. 1α' και 2α' άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2021:

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.