



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09.09.2024

Αριθμός απόφασης: 1919

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@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 ΚΦΔ.

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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά της με αρ. πράξης

επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου **01.10.2022 – 31.12.2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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:

Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58α του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου **01.10.2022 – 31.12.2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (ασκούσας λιανικό εμπόριο υδραυλικών ειδών, καυσοξύλων κλπ) πρόστιμο συνολικού ύψους 9.257,98€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.10.2022 – 31.12.2022**, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 18.515,95€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022, ίσο με το 50% του φόρου, ήτοι 9.257,98€ (18.515,95€ χ50%).

Η εκπρόθεσμη χρεωστική περιοδική δήλωση ΦΠΑ υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της υπ' αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε από την Δ.Ο.Υ. η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι στην υπό κρίση εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.10.2022 – 31.12.2022** που υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης/αιτήματος παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. δηλώθηκαν επιπλέον φορολογητέες εκροές ύψους 77.149,80€ και φόρος εκροών 18.545,95€, κατόπιν διαπίστωσης σε προηγούμενο έλεγχο (βάσει της από 20.12.2022 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ.) της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον σε μία περίπτωση καθαρής αξίας 77.149,80€ και ΦΠΑ 18.545,95€, για την πώληση 214.305 κιλών pellet κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν.4308/14 (ΕΛΠ). Για την παράβαση αυτή σε βάρος

της είχε ήδη εκδοθεί από τη Δ.Ο.Υ. η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 και της καταλογίσθηκε πρόστιμο ίσο με το 200% του ΦΠΑ, ήτοι 37.091,90€ (18.545,95€ χ200%).

Ωστόσο η Δ.Ο.Υ. (για το ίδιο ποσό φόρου 18.515,95€ για καταβολή, που προέκυψε από την εκκαθάριση της με αρ. εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2022 - 31.12.2022) καταλόγισε εκ νέου με την προσβαλλόμενη πράξη, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, πρόστιμο άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ίσο με το 50% του ΦΠΑ, ποσού 9.257,98€, ήτοι (18.515,95€ χ50%) χωρίς να αφαιρεθεί το ποσό του προστίμου που της είχε ήδη καταλογισθεί από τη Δ.Ο.Υ., ως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τη παρ.2 και 5 του 58^Α του ν.4987/2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β' και παρ. 4 εδ. α' του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ 248Α/07-11-2000), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Οι υπόχρεοι στον 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 Φ.Π.Α. 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...4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 3 περ. α' και περ. β' του Ν.4987/2022: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που

υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.»

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013)», αναφέρεται ότι «3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: « Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.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. [...] 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, **αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας».**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο υδραυλικών ειδών, καυσοξύλων κλπ και έδρα στα εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και τηρεί απλογραφικά βιβλία του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Επειδή, εν προκειμένω στις 12.01.2023 από τη Δ.Ο.Υ. βάσει της από 20.12.2022 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. είχε εκδοθεί η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 με την οποία καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με το 200% του ΦΠΑ, ήτοι 37.091,90€ (18.545,95€ x 200%), λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου τουλάχιστον σε μία περίπτωση καθαρής αξίας 77.149,80€ και ΦΠΑ 18.545,95€, για την πώληση 214.305 κιλών pellet κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν.4308/14 (ΕΛΠ).

Στη συνέχεια στις 11.05.2023 από τη Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος ΦΠΑ του Ν.2859/2000 στη προσφεύγουσα δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-31.12.2022.

Στο πλαίσιο του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση σημειώματος ελέγχου άρθρου 28 του ν.4987/2022 με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμό φόρου, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αρ. **τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2022 – 31.12.2022,** στην οποία δήλωσε επιπλέον φορολογητέες εκροές ύψους 77.149,80€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. 18.515,95€, που αφορούν πωλήσεις 214.305 κιλών pellet για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο και προς τούτο είχε εκδοθεί η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ν.4987/2022, από τη Δ.Ο.Υ., ως προαναφέρθηκε.

Παράλληλα λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2022 – 31.12.2022 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 18.515,95€, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την ως άνω προσβαλλόμενη υπ'αρ. πράξη προστίμου άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022, καταλογίζοντας εκ νέου πρόστιμο, ίσο με το 50% του ΦΠΑ, ποσού 9.257,98€ (18.515,95€ χ50%), χωρίς – εσφαλμένως – να εφαρμόσει τη διάταξη του άρθρου 58^Α παρ.5 του ν.4987/2022 περί μη σωρεύσεως προστίμων της παρ.1 και 2, λαμβάνοντας υπόψη τη με αρ. πράξη επιβολής προστίμου που είχε ήδη εκδοθεί.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. πρέπει να ακυρωθεί.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ και την ακύρωση της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01.10.2022 – 31.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01.10.2022 – 31.12.2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4987/2022	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
	(18.515,95€ χ50%) 9.257,98€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.