



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2590

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδέλφειας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., Τ.Κ. κατά της με αριθμό/05-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/04/2023-30/04/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη επιβολής προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία διαπίστωση παράβασης.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 25/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 αριθμό/05-03-2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/04/2023-30/04/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **360,03€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2023 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2023-30/04/2023, κατόπιν κοινοποίησης της υπ' αριθ./30-8-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και πριν την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου.

Δυνάμει της της υπ' αριθ./30-8-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ' αριθ./2023 αίτησης του προσφεύγοντος για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της μηνιαίας δήλωσης φορολογικής περιόδου 4^{ης}/2023, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος επιστροφής Φ.Π.Α. περιόδου 01.10.2019 – 30.06.2023.

Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, ο προσφεύγων υπέβαλε την κάτωθι τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018:

Αριθμός Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Διαχ. Περίοδος (Από)	Διαχ. Περίοδος (Εως)	Χρεωστικό Υπόλοιπο
.....	2023	1/04/2023	30/4/2023	720,05

Με την υποβολή της με αριθ./2023 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01.04.2023-30.04.2023, προέκυψε ποσό προς καταβολή (κωδ. 511) ύψους 720,05 €.

Στη συνέχεια, από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε για την υπό κρίση περίοδο, ποσού 360,03 € (720,05 * 50%).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«Η ατομική μας επιχείρηση προέβη σε διακοπή εργασιών με ημερομηνία 30/04/2024 και για τον λόγω αυτό αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ με την/30-07-2023 εμπρόθεσμη υποβολή

δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01/04/2023 έως 30/04/2023 με την οποία δημιουργήθηκε η Αίτηση επιστροφής/2023 με αιτούμενο ποσό 3.408,47 ευρώ.

Η τροποποιητική φορολογική δήλωση ΦΠΑ/2023 της φορολογικής περιόδου από 01/04/2023 έως 30/04/2023 υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, με υπόδειξη του ελέγχου, για την μείωση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 3.408,47, που είχαμε αιτηθεί ως επιστροφή με την/30-07-2023 εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ της ίδιας φορολογικής περιόδου από 01/04/2023 έως 30/04/2023 με την οποία δημιουργήθηκε η Αίτηση επιστροφής/2023 με αιτούμενο ποσό 3.408,47 ευρώ, σε 2.688,42 ευρώ.

Τεχνικά, στο taxis δεν μπορούσε να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση για την παραπάνω περίοδο η οποία θα μείωνε το πιστωτικό υπόλοιπο της αίτησης επιστροφής από 3.408,47 ευρώ σε 2.688,42 ευρώ και έτσι υποβλήθηκε η/2023 τροποποιητική δήλωση στην οποία στον κωδικό 505 εμφανίζεται το συνολικό ποσό επιστροφής 3.408,47 ευρώ και η μείωση της επιστροφής στον κωδικό 511 ως ποσό προς καταβολή 720,05 ευρώ.

Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε φόρος για καταβολή ο οποίος ουσιαστικά αφορά την μείωση του πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή από ποσό 3.408,47 ευρώ σε 2.688,42, μετά από υπόδειξη του ελέγχου, προκειμένου να μας επιστραφούν μετά από τον έλεγχο το ποσό των 2.688,42. Μέχρι την ημερομηνία 12/12/2023 που υποβάλαμε την τροποποιητική δήλωση, δεν μας είχε επιστραφεί το ποσό των 3.408,47 ευρώ.

Σύμφωνα με τα παραπάνω πιστεύουμε ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 18,19,54 και 58α του ν.4987/2022.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.2859/2000:

«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, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 18 του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του ν.4512/2018:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την

παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

δ) Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 1 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ΚΦΔ όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του ν.4512/2018:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. 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. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 διευκρινίζεται ότι:

«α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με

διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

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 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).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης. δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

Επιπλέον, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

...

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 100 ευρώ, 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 το άρθρο 54 του ν.4987/2022:

«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 φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. 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) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,[...]»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν.4987/2022:

«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 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, εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα στις 30.07.2023 τη με αριθμό/2023 αρχική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.04.2023 – 30.04.2023, η οποία παρουσίαζε στον κωδικό 503 «Αιτούμενο ποσό για επιστροφή» ποσό ύψους **3.408,47 €**. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, με βάση τις διατάξεις του Ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./30.08.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου), τη με αριθ./**12-12-2023 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α.**, περιόδου 01.04.2023 - 30.04.2023, από την οποία προέκυψε **χρεωστικό υπόλοιπο στον κωδικό 480 ποσό ύψους 891,95 €**, ενώ αναγράφηκε στον κωδικό 505 «Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή» το ποσό ύψους 3.408,47 €. Κατόπιν των ανωτέρω, προέκυψε στον κωδικό 511 «Ποσό προς καταβολή» της ως άνω δήλωσης το ποσό των 720,05 €.

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 360,03 € ($720,05 \text{ €} * 50\%$) για εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.04.2023–30.04.2023, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./30.08.2023 εντολής ελέγχου, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή.

Επειδή, ωστόσο, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 12.12.2023 και μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./30.08.2023 εντολής ελέγχου τη με αριθμό/2023 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. περιόδου 01.04.2023–30.04.2023 από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε ποσό προς καταβολή ύψους 720,05€, ενώ υπήρχε και πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους 3.408,47 €. Συνεπώς, τελικά δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθώς εν συνόλω μειώθηκε το προκύπτον πιστωτικό υπόλοιπο που είχε προσδιοριστεί με την αρχική δήλωση ΦΠΑ για το εν λόγω διάστημα κατά το ποσό των 720,05 €.

Επειδή, από το σύστημα taxis της Υπηρεσίας μας προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε συμψηφισμός του ποσού των 3.408,47 € (κωδικός 505 «Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήσατε την επιστροφή») με το ποσό των 720,05 € (κωδικός 511 «Ποσό προς καταβολή»), στις 23.02.2024, ήτοι μετά την υποβολή της με αριθ./12.12.2023 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.04.2023–30.04.2023. Επομένως ο προσφεύγων δεν είχε εισπράξει το ποσό το οποίο είχε ζητήσει προς επιστροφή (κωδικός 505) πριν την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης βάσει των διατάξεων του Ν.4512/2018.

Επειδή ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, αν το υπόλοιπο αυτής είναι χρεωστικό, εφαρμόζονταν, κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο, οι διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ενώ αν το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό δεν εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 58Α, αλλά του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 δεν προέβλεπαν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Συνεπώς, εφόσον η αρχική δήλωση ΦΠΑ έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο για την ίδια περίοδο, που υποβάλλεται με τις διατάξεις του ν. 4512/2018, δεν επιφέρει πρόστιμο για τον φορολογούμενο, αφού από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι για την επιβολή προστίμου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, οι οποίες όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα και συνδυαστικά με τα όσα διευκρινίζονται στην ΠΟΛ. 1119/22.06.2018 και τα παραδείγματα αυτής, για την εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό/12.12.2023 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου 01.04.2023-30.04.2023, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε εν τέλει μείωση πιστωτικού υπολοίπου, δεν έχει εφαρμογή το άρθρο 58Α του Κ.Φ.Δ., εφόσον δεν είχε εισπράξει το αρχικό πιστωτικό ποσό, ούτε όμως επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., καθώς η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 25/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.και την ακύρωση της υπ' αριθ./05-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Φορολογικό έτος 2023

Η με αριθμό/05-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 58^Α Κ.Φ.Δ. **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.