



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 291

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. 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 1069/4-3-2014 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. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά του υπ' αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον υπ' αριθ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, του οποίου ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής 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 τον υπ' αριθ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο λόγω: α) μη έκδοσης δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας ποσού 19.425,00€ πλέον ΦΠΑ 4.517,35€ και β) ανακριβούς έκδοσης οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας ποσού 3.416,24€ πλέον ΦΠΑ 816,85.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, σε εκτέλεση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ.εντολή μερικού ελέγχου γραφείου, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013), ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων (ν. 4308/2014 ΕΛΠ), για το φορολογικό έτος 2016.

Ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή την υπ' αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους ή υποθέσεις που αναφέρονται στην εντολή ελέγχου, μέχρι την ημερομηνία κοινοποίησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4152/2018.

Με την ίδια γνωστοποίηση ο προσφεύγων ενημερώθηκε για τη δυνατότητα περιορισμού του προστίμου των άρθρων 58, 58^Α παρ. 2, 59, 72 παρ. 17 του ΚΦΔ, στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή από τις υποβληθείσες δηλώσεις εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Ο ελεγχόμενος πριν από την κοινοποίηση του υπ' αριθ.σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, υπέβαλε στην αρμόδια για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ ΘΗΡΑΣ, συμπληρωματικές-τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ ως κάτωθι:

| Υποβληθείσες δηλώσεις βάσει ν. 4512/2018 | | |
|--|-------------------------------|-------------------------------|
| Χρήση/Περίοδος | Είδος Δήλωσης | Αριθ. δήλωσης-Ημ/νία Υποβολής |
| 2016 | Δήλωση φορολογίας εισοδήματος | |

| | | |
|-----------------------|-----------------------------------|-------|
| 01/01/2016-31/03/2016 | Δήλωση ΦΠΑ 1 ^ο τρίμηνο | |
| 01/04/2016-30/06/2016 | Δήλωση ΦΠΑ 2 ^ο τρίμηνο | |
| 01/07/2016-30/09/2016 | Δήλωση ΦΠΑ 3 ^ο τρίμηνο | |
| 01/10/2016-31/12/2016 | Δήλωση ΦΠΑ 4 ^ο τρίμηνο | |

Κατόπιν της υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων δεν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ΦΠΑ περαιτέρω διαφορές φορολογητέων εκροών και εισροών για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2016-31/12/2016. Ωστόσο βάσει των διαπιστώσεων ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων (ΕΛΠ) σχετικά με τη μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, εκδόθηκε η υπ' αριθ.πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ. Το πόρισμα ελέγχου της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, έγιναν αποδεκτά από τον προσφεύγοντα με την υπ' αριθ. πρωτ. υπεύθυνη δήλωση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και τη διαγραφή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, του 40% των προστίμων που εμφανίζονται ως οφειλόμενα και αφορούν πρόστιμα εισοδήματος και ΦΠΑ της παρ. 2 του άρθρου 58^Α , προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Εσφαλμένη ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών και εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ: σύμφωνα με τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου τα πρόστιμα της παρ. 1 (μη έκδοσης) αφαιρούνται από τα πρόστιμα της παρ.2 (ανακρίβεια). Στην προκειμένη περίπτωση και ενώ ήταν σε γνώση της υπηρεσίας η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ, του επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ. Επιπροσθέτως η Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ δεν προέβη στη διαγραφή των υπολοίπων 40% που εμφανίζονται ως οφειλόμενα και αφορούν πρόστιμα εισοδήματος και ΦΠΑ της παρ. 2 του άρθρου 58^Α .

Επειδή, με τις του άρθρου 397 « Τροποποιήσεις των άρθρων 18 και 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν. 4512/2018, ορίζεται ότι: «1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το 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 έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη 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. δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος 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 των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. [...]»

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη 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.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος 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 του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, 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, με τις του άρθρου 398 «Τροποποιήσεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Μετά το πρώτο εδάφιο της παρ. 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 49 παρ. 4 του ν. 4509/2017 (Α' 201), προστίθενται εδάφια ως εξής: «Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, 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 δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη.

Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

2. Μετά την παρ. 49 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του ν. 4446/2016 (Α' 240), προστίθεται παράγραφος 50 ως εξής: «50. Φορολογούμενος σε βάρος του οποίου: α) έχει εκδοθεί και δεν έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή β) θα εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κατόπιν προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού που έχει κοινοποιηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, δύναται να αποδεχτεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, με ανέκκλητη και ανεπιφύλακτη δήλωσή του, η οποία υποβάλλεται εντός της προθεσμίας για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή εντός της προθεσμίας της παραγράφου 3 του άρθρου 41, τα επιβληθέντα πρόστιμα, βάσει των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 και 59 ή της παραγράφου 17 του παρόντος ή οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/ 1997 (Α' 179), κατά περίπτωση, μειώνονται στο εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας παραγράφου, εφαρμοζομένης αναλόγως της παρ. 3 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ζητήματα προθεσμιών, καταβολής, αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1073/17-04-2018 «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170), αναφέρεται ότι:

«1. Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

[...]

3. Οι προβλεπόμενες κυρώσεις για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, επιβάλλονται όταν οι υποβαλλόμενες δηλώσεις αφορούν τη φορολογία και τη φορολογική περίοδο που περιλαμβάνεται στην εντολή ελέγχου.

[...]

6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.

7. Μέχρι τη μηχανογραφική υλοποίηση της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων TAXIS - ELENXIS οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες θα ενημερώνουν τις αρμόδιες για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ., αναφορικά με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, και οι τελευταίες θα τηρούν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο, ώστε να καθίσταται ευχερής η υλοποίηση των σχετικών διατάξεων. Επιστάται η προσοχή στις αρμόδιες για την παραλαβή των φορολογικών δηλώσεων Δ.Ο.Υ. για την άμεση εκκαθάριση των δηλώσεων που υποβάλλονται ύστερα από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και την ενημέρωση της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, ώστε αυτές να συνεκτιμηθούν κατά τη διενέργεια του ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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.[...]

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 [...]

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. γνωστοποίησης για τη δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, στα πλαίσια διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 397 του ν. 4512/2018, υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων.

Επειδή, κατόπιν της υποβολής των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, με τις υπ' αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, τα πρόστιμα ανακρίβειας της παρ. 2 του άρθρου 58^A ως κάτωθι:

| Εκκαθάριση τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ (ν.4512/2018) | | | | | |
|---|----------------------|----------------------|----------------------|----------------------|------------------|
| | 01/01- 31/03/2016 | 01/04- 30/06/2016 | 01/07- 30/09/2016 | 01/10- 31/12/2016 | Σύνολο |
| Διαφορά φόρου | 2.451,70 | 478,84 | 2.080,40 | 606,56 | 5.617,50 |
| Πρόστιμο άρ. 58 ^A (παρ.2) | 1.225,85 | 239,42 | 1.040,20 | 303,28 | 2.808,75 |
| Τόκοι άρ. 53 | 1.413,90 | 265,66 | 1.108,65 | 309,95 | 3.098,16 |
| Συνολικό ποσό βεβαίωσης | 5.091,45 | 983,92 | 4.229,25 | 1.219,79 | 11.524,41 |

Ο προσφεύγων προέβη στην εξόφληση των ως άνω διαφορών φόρου και τόκων άρθρου 53, συνολικού ποσού 8.716,66€ στις καθώς και του 60% των προστίμων του άρθρου 58^A παρ. 2, συνολικού ποσού 2.808,75€ στις Η Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, προέβη στη διαγραφή του υπολοίπου 40% των εν λόγω προστίμων με την έκδοση σχετικών ΑΦΕΚ με ημερομηνία εκκαθάρισης, ήτοι μετά την κατάθεση της υπό κρίση προσφυγής.

Επειδή, κατόπιν διενέργειας του ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων από το ΚΕΦΟΜΕΠ διαπιστώθηκαν παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, με την ολοκλήρωση του ανωτέρω ελέγχου από το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π, εκδόθηκε η με ημερομηνία απόέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και η υπ' αριθ.οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ , φορολογικού έτους 2016, βάσει της οποίας επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α ποσού 2.667,10€, λόγω μη έκδοσης μη έκδοσης δώδεκα (12) φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας ποσού 19.425,00€ πλέον ΦΠΑ 4.517,35€ και ανακριβούς έκδοσης οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών, με συνολικό ποσό αποκρυσταλλώσεως αξίας ποσού 3.416,24€ πλέον ΦΠΑ 816,85.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό που κατέβαλε για τα πρόστιμα παρ. 2 του άρθρου 58^Α (ανακρίβεια), βάσει των πράξεων επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ ΘΗΡΑΣ, έπρεπε να αφαιρεθεί από το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α (μη έκδοση/ανακριβής έκδοση), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του ιδίου ως άνω άρθρου, καθώς ήταν σε γνώση του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π η υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, όταν επιβάλλεται πρόστιμο για παράβαση της παρ. 1 λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου και συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, το πρόστιμο αυτό αφαιρείται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, το επιβληθέν στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.667,10€ λόγω μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων που επιβλήθηκε με την υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., έπρεπε να ληφθεί υπόψη και να αφαιρεθεί από το πρόστιμο ποσού 2.808,75€, το οποίο επιβλήθηκε με τις υπ' αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, λόγω ανακρίβειας των τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, που υπεβλήθησαν κατά τις διατάξεις του ν. 4512/2018.

Επειδή, ωστόσο, ο προσφεύγων στρέφεται κατά του υπ' αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και όχι κατά των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, οι οποίες φέρουν τυπική πλημμέλεια καθώς δεν έχουν εκδοθεί κατά τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων στα πλαίσια του άρθρου 63B του ΚΦΔ, δύναται να ζητήσει την τροποποίηση ή την ακύρωση των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, εντός της προθεσμίας των τριών (3) ετών από την κοινοποίησή τους, για λόγους που ανάγονται σε έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης, με την υποβολή σχετικής αίτησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΘΗΡΑΣ, προσκομίζοντας τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία για την στοιχειοθέτηση της έλλειψης φορολογικής υποχρέωσης ως προς το ποσό που του καταλογίσθηκε ως ανακρίβεια, βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου

58Α του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, λόγω υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, αφού ληφθούν υπόψη και τα επιβληθέντα πρόστιμα της παρ.1 του ίδιου ως άνω άρθρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση του υπ' αριθ.οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό Έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)

- **Ποσό καταλογισμού: 2.667,10€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.