



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 14/12/2020

Αριθμός απόφασης: 1819

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από **27-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ:**....., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: i) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2017-28/02/2017, ii) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2018-28/02/2018, iii) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2017-30/06/2017, iv) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2018-30/06/2018, v) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2017-30/09/2017, vi) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2018-30/09/2018, vii) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-

31/01/2017, viii) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/01/2018, ix) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/05/2017, x) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2017-31/07/2017, xi) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/07/2018, xii) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2018-31/08/2018, xiii) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/10/2018, xiv) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2017-31/12/2017 και xv) της/2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 31/07/2020 Έκθεση Απόψεων του της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» **με ΑΦΜ:.....** 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 την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/02/2017-28/02/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/02/2018-28/02/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως

την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/06/2017-30/06/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/06/2018-30/06/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/09/2017-30/09/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/09/2018-30/09/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2017-31/01/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/01/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/05/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/07/2017-31/07/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/07/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/08/2018-31/08/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/10/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. **της φορολογικής περιόδου 01/12/2017-31/12/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ

(κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Με την με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αρ./2020 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. της **φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν. 2859/2000), που επισύρει τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2018, υποβλήθηκαν κατόπιν διενέργειας ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., δυνάμει της υπ' αρ./2019, σχετικής εντολής, βάσει του οποίου δε μεταβλήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο σε σχέση με το πιστωτικό υπόλοιπο των αντίστοιχων αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι υπέβαλε εμπρόθεσμα τις αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των φορολογικών περιόδων 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018, ενώ από τις μεταβολές που συντελέστηκαν με τις ανωτέρω τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000) (ΦΕΚ Α'248/7-11-2000), όπως αυτός ισχύει τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018, στο **άρθρο 38**, ορίζει 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 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, 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.[...] 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. »

Επειδή, περαιτέρω, ο **Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)** (ΦΕΚ 170/26-7-2013) στο **άρθρο 18** προβλέπει ότι: «1.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..... Στο **άρθρο 19**, ότι: «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 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 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», ενώ στο **άρθρο 54**, ότι: «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 δήλωση ή υποβάλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,... 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,.....

Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1252/20.11.2015, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), αναφέρεται μεταξύ άλλων στην ενότητα «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](#)). 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 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). ..

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ') Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). ...

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2)»

Επειδή σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 του ν. 4174/2013, εκδόθηκε η με αριθμ. **ΠΟΛ. 1119/17-4-2018**, με την οποία ορίζεται μεταξύ άλλων 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 Τυχερά Παίγνια)

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 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....

2. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ 2.2. Έμμεση Φορολογία

2.2.1. ΦΠΑ

α) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 ([άρθρα 18](#) και [19 ΚΦΔ](#))

Παράδειγμα 5

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής. Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή ΦΠΑ) υποβάλλει τροποποιητική δήλωση και το προς επιστροφή ποσό καταχωρείται προς έκπτωση. Σε αυτή την περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54, καθώς η αρχική δήλωση ήταν εμπρόθεσμη, ούτε πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, επειδή δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι η προσφεύγουσα στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., δυνάμει της με αριθμ./2019 σχετικής εντολής της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο

397 παρ. 2 του ν. 4512/2018, υπέβαλε τις με αριθμ.,,,,, και/2020 τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους των 1^{ου}, 2^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 9^{ου} και 12^{ου} μηνών του έτους 2017, αντίστοιχα και τις με αριθμ.,,,,, και/2020 τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους των 1^{ου}, 2^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου} και 12^{ου} μηνών του έτους 2018, αντίστοιχα, πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου.

Επειδή, οι αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων των ετών 2017 και 2018, υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα, ενώ με τις ως άνω τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., μεταβλήθηκαν ορισμένα πεδία των αρχικών περιοδικών δηλώσεων, όπως αυτά καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 40-43 της σχετικής έκθεσης επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, τα οποία όμως, δεν ασκούν καμία επίδραση στην εκκαθάριση του φόρου, δεδομένου ότι το πιστωτικό υπόλοιπο δε μεταβλήθηκε σε σχέση με αυτό που υφίστατο στις άμεσα προηγούμενες δηλώσεις Φ.Π.Α., ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι συνδυαστικές διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1119/2018 και ειδικότερα το πέμπτο παράδειγμα της υποενότητας 2.2.1 Φ.Π.Α. του κεφαλαίου 2.2. Έμμεση Φορολογία της ως άνω εγκυκλίου.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, δε στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/27-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Αριθ. πράξης/ φορολογική περίοδος	Πρόστιμο ελέγχου	Πρόστιμο απόφασης
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2017-28/02/2017	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2018-28/02/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2017-30/06/2017	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2018-30/06/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2017-30/09/2017	100,00	0,00

...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2018-30/09/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/01/2017	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/01/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/05/2017	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2017-31/07/2017	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018-31/07/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2018-31/08/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/10/2018	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2017-31/12/2017	100,00	0,00
...../2020 πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018	100,00	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥΤΗΣ 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.