



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-09-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1409

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ.) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **23-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου άρθρ. 54 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2023):

α) υπ' αριθ. /27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2017,

- β) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/03/2018,
γ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/04 - 30/06/2018,
δ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 30/09/2018,
ε) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2018,
στ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/03/2019,
ζ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/04 - 30/06/2019,
η) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 30/09/2019,
θ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2019,
ι) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/06 - 30/06/2018,
κ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018,
λ) υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018,
μ) υπ' αριθ./4-4-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2017,
ν) υπ' αριθ./4-4-2023, φορολογικής περιόδου 1/10-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα μ' αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- α) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2017, επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- β) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/03/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- γ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/04 - 30/06/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- δ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/07 - 30/09/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.

- ε) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- στ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/03/2019, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- ζ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/04 - 30/06/2019, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- η) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/07 - 30/09/2019, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- θ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2019, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- ι) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/06 - 30/06/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
- κ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
- λ) Με την υπ' αριθ./27-03-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων
- μ) Με την υπ' αριθ./04-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2017, επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α.
- ν) Με την υπ' αριθ./04-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 1/10-31/12/2018 επιβλήθηκε πρόστιμο 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

Ο προσφεύγων υπέβαλε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 § 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) εκπρόθεσμες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, για τις φορολογικές περιόδους που αναφέρονται στις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων.

Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./15-9-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της γνωστοποίησης δυνατότητας

υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και πριν την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων επιβολής προστίμων. Κατόπιν τούτου, η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 100,00€, για καθεμία από τις ανωτέρω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, ήτοι συνολικό ποσό 1.400,00€ (14 * 100,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18, 19 και 54 του Κ.Φ.Δ..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου ισχυριζόμενος ότι:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες, εσφαλμένες και πλημμελώς αιτιολογημένες.
- Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης κατ' άρθρ. 54 παρ. 1α και 2α του Κ.Φ.Δ. κύρωσης, καθώς από την υποβολή των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή.
- Για όλες τις φορολογικές περιόδους, που αφορούν τα πρόστιμα, είχε υποβάλει αρχικές εμπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. καθώς και πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 38 του ν. 2859/2000, ορίζεται 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 ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.»

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 18 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρ. 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται 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 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 54 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται 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 ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση

από την οποία δεν προκύπτει 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 περ. α' της παρ. 1, β)

Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία επιβολής του ανωτέρω προστίμου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας περίπτωσης. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση. Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/20.11.2015, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων, μεταξύ άλλων και του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), ως κάτωθι:

«.....**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). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα

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). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε

διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί τη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

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).

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).....».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1119/2018 «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 - Κ.Φ.Δ., παρασχέθησαν οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

«.....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, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

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, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α, αλλά του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα, αφού η εν λόγω παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 δεν προβλέπουν 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, βάσει των διατάξεων του ν. 4512/2018, με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο για την ίδια περίοδο, 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 δεν το προβλέπουν.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τις ανωτέρω αναφερόμενες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τις οποίες δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο είτε μειωμένο είτε αυξημένο σε σχέση με την αρχική δήλωση.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., και συνεπώς τα επιβληθέντα σχετικά πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο 100,00€ στον φορολογούμενο όταν δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1252/2015, όσον αφορά στο άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., διευκρινίζεται ότι:

2. α) 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.

Επειδή, με τις υπ' αριθ.:

α)/27-03-2023, φορολογικής περιόδου 01/06 - 30/06/2018,

β)/27-03-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018 και

γ)/27-03-2023 φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018 προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων, οι οποίοι αποτελούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα.

Επειδή, παρότι από τους πίνακες αυτούς δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, προβλέπεται η επιβολή προστίμου ως δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα. Συνεπώς για τις περιπτώσεις αυτές ορθώς επιβλήθηκαν τα προσβαλλόμενα πρόστιμα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 23-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με ΑΦΜ, ως εξής:

Α) Την αποδοχή και την ακύρωση των κάτωθι προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων:

α) Επί της υπ' αριθ. /27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2017,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

β) Επί της υπ' αριθ. /27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/03/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

γ) Επί της υπ' αριθ. /27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/04 - 30/06/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

δ) Επί της υπ' αριθ. /27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 30/09/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

ε) Επί της υπ' αριθ. /27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

στ) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/01 - 31/03/2019,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

ζ) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023 φορολογικής περιόδου 01/04 - 30/06/2019,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

η) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 30/09/2019,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

θ) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2019,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

μ) Επί της υπ' αριθ./4-4-2023, φορολογικής περιόδου 01/10 - 31/12/2017,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

ν) Επί της υπ' αριθ./4-4-2023, φορολογικής περιόδου 1/10-31/12/2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

Β) Την απόρριψη και την επικύρωση των κάτωθι προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων:

ι) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/06 - 30/06/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 100,00€

κ) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 100,00€

λ) Επί της υπ' αριθ./27-3-2023, φορολογικής περιόδου 01/07 - 31/07/2018,
Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η 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.