



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09.10.2023

Αριθμός απόφασης: 863

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά: α) της με αρ./**03.05.2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 β) της με αρ.**03.05.2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 και γ) της με αρ./**04.05.2023** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αρ./**03.05.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις **30.04.2023** της υπ' αρ.τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2018– 30.09.2018, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022.

2. Με την με αρ./**03.05.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις **02.05.2023** της υπ' αρ. τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.10.2018 – 31.12.2018, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022.

3. Με την με αρ./**04.05.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις **03.05.2023** της υπ' αρ. τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.03.2019, από την εκκαθάριση της οποίας δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου, ισχυριζόμενος ότι, εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, για εκπρόθεσμη υποβολή των περιοδικών δηλώσεων, καθώς δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης στην περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ παράβασης. Με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ μεταβλήθηκε μόνο το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) και παρ. 4 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ 248Α/07-11-2000), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στον φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:...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 την φορολογική νομοθεσία....

4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 3 περ. α' και περ. β' του ΚΦΔ: « 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο

φορολογούμενος υποβάλλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα. **3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».**

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 του ΚΦΔ «**1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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, 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...**

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, στο κεφαλαίο II παρ. 2 περ. α) εδ. πρώτο και περ. β) της ΠΟΛ.1252/2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του ΚΦΔ , άρθρα 53 - 62).», αναφέρεται ότι:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 - 62.

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).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β' και γ'].

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

Επειδή, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 εδ. πρώτο του ν. 2859/2000, οι καταληκτικές ημερομηνίες για την υποβολή εμπρόθεσμων δηλώσεων Φ.Π.Α., ως οι τελευταίες εργάσιμες ημέρες των μηνών που ακολουθούσαν τις λήξεις των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, ήταν οι ακόλουθες:

- 1) Για την φορολογική περίοδο 01.07.2018 - 30.09.2018, η 31.10.2018, ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη.
- 2) Για την φορολογική περίοδο 01.10.2018 - 31.12.2018, η 31.01.2019 ημέρα της εβδομάδας Πέμπτη,
- 3) Για την φορολογική περίοδο 01.01.2019 - 31.03.2019, η 06.05.2019 (καταληκτική ημερομηνία), ημέρα της εβδομάδας Δευτέρα (σχετ. Δελτίο τύπου την 24.04.2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, βάσει του οποίου «...παρατείνονται μέχρι και τις 06.05.2019 οι προθεσμίες : ...β) υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ, των οποίων η καταληκτική προθεσμία υποβολής τους είναι στις 30.04.2019...»).

Επειδή, ο προσφεύγων ασκεί ως κύρια δραστηριότητα τις οδικές μεταφορές εμπορευμάτων με ΦΔΧ, στην, εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και τηρεί βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Επειδή, είχαν υποβληθεί, μέσω διαδικτύου, οι ακόλουθες εμπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α.:

1. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/29.10.2018 για την φορολογική περίοδο **01.07.2018 – 30.09.2018** με πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 7.596,21€.
2. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/28.01.2019 για την φορολογική περίοδο **01.10.2018 – 31.12.2018** με πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 6.824,03€.
3. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/06.05.2019 για την φορολογική περίοδο **01.01.2019 – 31.03.2019** με πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 5.894,10€.

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα η με αριθμό/13.07.2021 εντολή ελέγχου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019.

Μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου και πριν από την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του Φ.Π.Α., από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκαν, μέσω διαδικτύου, οι ακόλουθες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.:

- 1) Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/30.04.2023 τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο **01.07.2018 – 30.09.2018**, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 7.187,49€.
- 2) Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/02.05.2023 τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο **01.10.2018 – 31.12.2018**, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 8.470,88€.
- 3) Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/03.05.2023 τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο **01.01.2019 – 31.03.2019**, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 5.485,38€.

Επειδή, στη συνέχεια, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ .

Επειδή, ωστόσο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 του ΚΦΔ αλλά και των οριζόμενων στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β' της ΠΟΛ.1252/2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, τα πρόστιμα του εν λόγω άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η οικεία αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπροθέσμως.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022 πρέπει να ακυρωθούν και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση: α) της με αρ. /03.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 β) της με αρ. /03.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 και γ) της με αρ. /04.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Η με αρ. /03.05.2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00€

2) Η με αρ.03.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00€

3) Η με αρ. /04.05.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	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 ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.