



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 5-12-2023

Αριθμός απόφασης:2074

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
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 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. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με έδρα κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/01/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/02/2022-28/02/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/11/2022-30/11/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/08/2022-31/08/2022, και της με αρ.

..... Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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 υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/01/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεως υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01/02/2022-28/02/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεως υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01/11/2022-30/11/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεως υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεως υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01/08/2022-31/08/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **100,00€** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεως υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022 στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Κατά την εξεδόθη εντολή ελέγχου για την περίοδο 01.11.2021-28.02.2021 για αίτημα επιστροφής ΦΠΑ. Κατά την διάρκεια του ελέγχου η εταιρία υπέβαλε τις συνημμένες 7 τροποποιητικές — συμπληρωματικές δηλώσεις ΦΠΑ για περιόδους εντός του διαστήματος ελέγχου, οι οποίες δεν διαμόρφωναν το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της κάθε περιόδου παρά μόνο διόρθωναν κυρίως ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών με ελάχιστα ποσά.
2. Ποτέ δεν της κοινοποιήθηκαν εγγράφως ή ηλεκτρονικά τα βεβαιωθέντα πρόστιμα.
3. Τα βεβαιωθέντα πρόστιμα αντίκεινται στις κείμενες διατάξεις (η διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, αλλά και στα αναφερόμενα στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β' της εγκυκλίου ΠΟΛ.1252/2015, αναφέρει ότι 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.
4. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται, 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 συνιστώσα 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 εμπροθέσμως.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 38 του ν. 2859/2000** (ΦΠΑ) 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. 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 [...], 3) [...] 4) Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 5 του άρθρου 36** «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του **Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ΚΦΔ.... 5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:..... δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις

αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15. [...]».

Επειδή, στην Α.1222/2020 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών - αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη σε άλλο κ-μ (έντυπο Φ4/TAXIS, Φ.Π.Α., έκδοση 2020).» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 2 Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων 1. Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, σύμφωνα με την παρ. 5.γ του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ (κ.ν. 2859/2000), ορίζεται ο **ημερολογιακός μήνας**. 2. Η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, μέσω του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος (Ο.Π.Σ.) TAXISnet. Υποχρεωτικά ηλεκτρονικά υποβάλλονται και οι διορθωτικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που αφορούν ημερολογιακές περιόδους από 1-1-2010 και εφεξής και εκπρόθεσμοι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που αφορούν ημερολογιακές περιόδους από 1-1-2011 και εφεξής. 3. **Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά ...**»

Επειδή, με τις διατάξεις του ΚΦΔ (ν. 4987/2022 Α' 206), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: Στο άρθρο 18 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».

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 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 [...]

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 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) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση 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, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος [...]

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.** Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1252/2015, δόθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, άρθρα 53-62) σχετικά με τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και αναφορικά με τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, διευκρινίζονται τα εξής: «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.

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)**

Περαιτέρω, στα παραδείγματα που αναφέρονται στο κεφάλαιο 2.2 Έμμεση φορολογία, 2.2.1 ΦΠΑ της ίδιας εγκυκλίου, διευκρινίζεται ότι:

Παράδειγμα 5: «Εστω 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».

Παράδειγμα 8: «Εστω 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, υποβάλει 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 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 προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α, αλλά του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα, αφού η συνιστώσα 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 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 η προσφεύγουσα με την αρ. αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 01/02/2023—28/2/2023 αιτήθηκε την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 73.000 ευρώ, λόγω απόκτησης αγαθών επένδυσης (πάγια). Συνεπεία της ως άνω αναφερόμενης αίτησης εκδόθηκε η με αρ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την περίοδο από 01/11/2021-28/2/2023 από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής για την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Στις κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 3^α του ΚΦΔ, η με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Ν. 4987/2022 για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου.

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα**, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ), τις με αρ. και τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ήτοι προέκυψε ποσό φόρου προς έκπτωση ύψους 3.339,37€ και 16.258,42€ αντίστοιχα.

Επειδή, ωστόσο η προσφεύγουσα είχε υποβάλει **εμπρόθεσμα** τις με αρ. και **αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ** Συνεπώς, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές δεν παρουσιάζουν ποσό φόρου προς καταβολή, για την εκπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς **τα επιβληθέντα πρόστιμα, με τις υπ' αριθμ. προσβαλλόμενες πράξεις, πρέπει να διαγραφούν.**

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα, υπέβαλε εκπρόθεσμα τους με αρ. (Α' τριμ./Φεβρ. 2022), (Γ' τριμ./Ιούλιος 2022), (Γ' τριμ./Ιούλιος 2022), (Γ' τριμ./Αύγουστος 2022) και (Δ' τριμ./Νοέμβριος 2022) τροποποιητικούς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων οι οποίοι εντάσσονται στις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1252/2015, για την εκπρόθεσμη υποβολή των οποίων προβλέπεται η επιβολή προστίμου ύψους 100,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ. Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκαν πρόστιμα για την εκπρόθεσμη υποβολή των ως άνω αναφερόμενων ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με:

α) **την ακύρωση** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/01/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022,
β) **την επικύρωση** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/02/2022-28/02/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/11/2022-30/11/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/08/2022-31/08/2022, και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2022-31/07/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 2022

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου: **0,00€**

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου: **0,00€**

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου: **100,00€**

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου: **100,00€**

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου: **100,00€**

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου: **100,00€**

Πρόστιμο αρθ. 54 του ΚΦΔ (Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου: **100,00€**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.