



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 18-01-2024

Αριθμός απόφασης: 119

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 (Β' 1440),

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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου (**ELENXIS:**) ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: - **Α.Φ.Μ.**, με έδρα στην, κατά: **1)** της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022 και **2)** της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: - **Α.Φ.Μ.**, 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:

Η προσφεύγουσα λειτουργεί με τη μορφή της ομόρρυθμης εταιρίας, με ημερομηνία έναρξης εργασιών την/2020. Η επωνυμία της προσφεύγουσας αρχικά ήταν Κατόπιν τροποποίησης του καταστατικού της η επωνυμία από2023 είναι

1) Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως τη με αριθμό/2023 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, στις/2023, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε 29/07/2022, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Η υποβολή της ανωτέρω δήλωσης διενεργήθηκε μετά την κοινοποίηση της με αριθ. εντολής ελέγχου και συνεπάγεται την επιβολή προστίμου όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις των άρθρων 18, 19, 54 και 58^Α του Ν.4174/2013.

2) Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως τη με αριθμό/2023 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, στις/2023, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε 29/07/2022,

κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Η υποβολή της ανωτέρω δήλωσης διενεργήθηκε μετά την κοινοποίηση της με αριθ. εντολής ελέγχου και συνεπάγεται την επιβολή προστίμου όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις των άρθρων 18, 19, 54 και 58^A του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., με βάση τη με αριθ. εντολή ελέγχου και μετά την κοινοποίηση σε αυτήν της εντολής ελέγχου, υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για το Β' τρίμηνο του 2022 και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. και τούτο διότι, η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλিপών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα. Όπως δε έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά τα άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται μόνο στις φορολογίες κεφαλαίου.
- Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 και πέραν της παραπάνω διευκρίνισης, προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58^A του Κ.Φ.Δ. του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων Φ.Π.Α..
- Υποβάλλοντας τις συμπληρωματικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές και δεν επηρεάζουν ούτε το πιστωτικό υπόλοιπο.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, και 4, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170)...

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 4 και 6, του άρθρου 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. 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..... 6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1, της ΠΟΛ.1108/14-04-2014: «1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3γ, του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. 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 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... 3γ. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α' , του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. 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 φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου». Ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: **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».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίζεται ότι:

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α) Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων: - μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις υπ. αριθ. και περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, στις/2023 και/2023 αντιστοίχως, καθώς η προθεσμία υποβολής έληγε στις 29/07/2022. Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων δεν έπρεπε να εκδοθεί πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., για την εκπρόθεσμη υποβολή των υπ. αριθ./2022 και .../2022 περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία: - Α.Φ.Μ., και την ακύρωση 1) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως

30/06/2022 και 2) της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

1) Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος από 01/04/2022 έως 30/06/2022	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ.	100,00 €	0,00 €

2) Με τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.), φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος από 01/04/2022 έως 30/06/2022	Ελέγχου	Απόφασης
Πρόστιμο άρθ. 54 Κ.Φ.Δ.	100,00 €	0,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.