



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα 24.07.24

Αριθμός απόφασης: 2234

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312346

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1) Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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)», , 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 (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2) Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3) Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4) Την με ημερομηνία κατάθεσης **03.04.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, νομίμως εκπροσωπούμενης με έδρα τον δήμο Αγ. Δημητρίου Αττικής, οδόςΤΚ: 17342, κατά των από **20/03/2024** και αριθμούς, Πράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Περιοδικών δηλώσεων και ανακεφαλαιωτικών πινάκων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5) Τις ως άνω πράξεις προστίμου, καθώς και τις αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6) Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7) Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03.04.2024** και με αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**:η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398§1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./20.11.23 εντολής ελέγχου:

α) τις κατωτέρω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ από τις οποίες προέκυψε μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο για εκάστη φορολογική περίοδο και η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για κάθε μία ύψους 100€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1α, §2α, του ν. 4987/2022 , όπως αναφέρονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΑΡΧΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	Α/Α ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
11/2021	32.940,92	32.940,92	.....	.....
12/2021	32.387,81	32.387,81	.....	.....
2/2022	34.892,77	34.892,77	.....	.....
3/2022	35.803,02	35.803,02	.....	.....
5/2022	37.687,18	37.687,18	.....	.....
11/2022	45.989,49	45.989,48	.....	.....
12/2022	47.231,95	46.856,94	.....	.....
1/2023	47.327,51	46.952,50	.....	.....
2/2023	48.388,25	48.013,24	.....	.....
3/2023	50.055,55	49.680,54	.....	.....
4/2023	51.030,69	50.655,68	.....	.....
5/2023	52.678,65	52.303,64	.....	.....
6/2023	53.374,87	52.999,86	.....	.....
7/2023	54.856,94	54.481,93	.....	.....
8/2023	55.136,49	54.761,48	.....	.....
9/2023	5.955,92	5.580,91	.....	.....

και

β) Διορθωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων, για τους οποίους η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος της πρόστιμο για κάθε μία ύψους 100 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1α, §2α, του ν. 4987/2022 όπως αναφέρονται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα :

ΜΗΝΑΣ	Α/Α ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ	ΑΡΘ. ΠΕΠ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
7/2021			100,00 €
8/2021			100,00 €
10/2021			100,00 €
11/2021			100,00 €
11/2021			100,00 €
12/2021			100,00 €
1/2022			100,00 €
3/2022			100,00 €
5/2022			100,00 €
5/2022			100,00 €
8/2022			100,00 €
9/2022			100,00 €
9/2022			100,00 €
10/2022			100,00 €

ΜΗΝΑΣ	Α/Α ΚΑΙ ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΠΙΝΑΚΑ ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΑΠΟΚΤΗΣΕΩΝ	ΑΡΘ. ΠΕΠ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ
11/2022			100,00 €
12/2022			100,00 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου ισχυριζόμενη ότι δέχθηκε να υποβάλλει τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και διορθωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, μη γνωρίζοντας ότι θα επιβληθούν τα επίμαχα πρόστιμα, ενώ αν το γνώριζε, ποτέ δεν θα τις υπέβαλε. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι το ποσό που τροποποιήθηκε με τις τροποποιητικές δηλώσεις ήταν πολύ μικρότερο αυτού που επέβαλε η Φορολογική Αρχή, επικαλείται δε τις υπ' αριθ. 911ε/2023, 1791/2019, 140/2022 Αποφάσεις της ΔΕΔ.

Ως προς τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 (Α' 248) ορίζεται ότι: «1) Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών 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 του 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, 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 το υπόλοιπο αυτής είναι χρεωστικό, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό ή μηδενικό ή χρεωστικό μέχρι 30€, αφού δεν υπάρχει ποσό φόρου για 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 με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο, ή με χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€ 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, στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./20.11.23 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τις κάτωθι τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για φορολογικές περιόδους 01/11/2021-30/09/2023, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή. Περαιτέρω, από τον κατωτέρω πίνακα

προκύπτει ότι σε όλες τις φορολογικές περιόδους είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα οι αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις. Σημειώνεται ότι η προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης του 12^{ου}/2021 είχε παραταθεί μέχρι 04/02/2022 με την Α 1011/2022 (Β' 208).

Φορολογική Περίοδος		Αρχικές Δηλώσεις		Τροποποιητικές δηλώσεις	
		Αρ. Δήλ/ Ημερ-νία Υποβολής		Αρ. Δήλ/ Ημερ-νία Υποβολής	
01/09/2023	30/09/2023	.....	24/10/2023	.....	13/03/2024
01/08/2023	31/08/2023	.....	29/09/2023	.....	13/03/2024
01/07/2023	31/07/2023	.....	31/08/2023	.....	13/03/2024
01/06/2023	30/06/2023	.....	31/07/2023	.....	13/03/2024
01/05/2023	31/05/2023	.....	26/06/2023	.....	13/03/2024
01/04/2023	30/04/2023	.....	31/05/2023	.....	13/03/2024
01/03/2023	31/03/2023	.....	28/04/2023	.....	13/03/2024
01/02/2023	28/02/2023	.....	31/03/2023	.....	13/03/2024
01/01/2023	31/01/2023	.....	25/02/2023	.....	13/03/2024
01/12/2022	31/12/2022	.....	31/01/2023	.....	13/03/2024
01/11/2022	30/11/2022	.....	30/12/2022	.....	13/03/2024
01/05/2022	31/05/2022	.....	30/06/2022	.....	13/03/2024
01/03/2022	31/03/2022	.....	29/04/2022	.....	13/03/2024
01/02/2022	28/02/2022	.....	31/03/2022	.....	13/03/2024
01/12/2021	31/12/2021	.....	04/02/2022	.....	13/03/2024
01/11/2021	30/11/2021	.....	31/12/2021	.....	13/03/2024

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και από τις αντίστοιχες τροποποιητικές δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/22 και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Ως προς τους εκπρόθεσμους Διορθωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./20.11.23 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τους κάτωθι διορθωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και παραδόσεων.

Υποβολή Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων			Αρχική Δήλωση		Τροποποιητική Δήλωση	
Περιγραφή	Φορολογική Περίοδος		α/α	Ημερομηνία	α/α	Ημερομηνία
Αποκτήσεις	01/12/2022	31/12/2022	.....	26/01/2023	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/11/2022	30/11/2022	.....	27/12/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/10/2022	31/10/2022	.....	28/11/2022	.....	13/03/2024
Παραδόσεις	01/09/2022	30/09/2022	.....	26/10/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/09/2022	30/09/2022	.....	26/10/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/08/2022	31/08/2022	.....	26/09/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/05/2022	31/05/2022	.....	25/06/2022	.....	13/03/2024
Παραδόσεις	01/05/2022	31/05/2022	.....	25/06/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/03/2022	31/03/2022	.....	26/04/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/01/2022	31/01/2022	.....	28/02/2022	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/12/2021	31/12/2021	.....	04/02/2022	.....	13/03/2024
Παραδόσεις	01/11/2021	30/11/2021	.....	27/12/2021	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/11/2021	30/11/2021	.....	27/12/2021	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/10/2021	31/10/2021	.....	26/11/2021	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/08/2021	31/08/2021	.....	27/09/2021	.....	13/03/2024
Αποκτήσεις	01/07/2021	31/07/2021	.....	26/08/2021	.....	13/03/2024

Επειδή με την ΠΟΛ. 1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «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, [...]

Συνεπώς, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες αποτελούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, για την εκπρόθεσμη υποβολή των οποίων επιβάλλεται πρόστιμο ύψους 100€ (άρθρο 54§1 περ. α' και §2 περ. α' του ΚΦΔ, ΠΟΛ. 1252/2015). Περαιτέρω, η διάταξη του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του ίδιου κώδικα, με την οποία ορίζεται ότι «δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ [...], εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα» έχει εφαρμογή μόνο ως προς την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 38 του κώδικα ΦΠΑ, και δεν εφαρμόζεται για τις λοιπές δηλώσεις που υποβάλλονται για σκοπούς ΦΠΑ (μεταξύ των οποίων και οι δηλώσεις του άρθρου 36§5 του κώδικα ΦΠΑ) οι οποίες αποτελούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα.

Κατόπιν αυτών

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 03.04.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:με έδρα τον δήμο Αγ. Δημητρίου Αττικής, οδόςΤΚ: 17342, με:

α) την ακύρωση των από 20/03/2024 και αριθμούςΠράξεων επιβολής προστίμου ΦΠΑ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής Περιοδικών δηλώσεων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

β) την επικύρωση των από 20/03/2024 και αριθμούς Πράξεων επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής διορθωτικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Ηλιούπολης.

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

Ως προς τα πρόστιμα των εκπρόθεσμων δηλώσεων ΦΠΑ	
Πράξη Προστίμου	Ποσό
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00
.....	0,00

Ως προς τα πρόστιμα των εκπρόθεσμων διορθωτικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων	
Πράξη Προστίμου	Ποσό
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00
.....	100,00

.....	0,00

.....	100,00
Σύνολο	1.600,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.