



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2050

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 από **02/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ**, με έδρα στη, επί του αγροτεμαχίου ..., Τ.Κ., κατά των **α)** με αριθμό /27-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/02/2020 – 29/02/2020 και **β)** /27-03-2024 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/12/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 02/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ**, 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:

- Με την υπ' αριθ. /**27-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. /08-02-2024 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2020 - 29/02/2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου.
- Με την υπ' αριθ. /**27-03-2024** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. /08-02-2024 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2020 - 31/12/2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του ίδιου νόμου.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε τις ως άνω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, μετά την κοινοποίηση της με αριθμό /04-04-2023 εντολής φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και πριν από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Ζ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι δυνάμει

της διάταξης του άρθρου 54 παρ.2 του ν.4174/2013, αλλά και των αναφερόμενων στο κεφάλαιο II παρ.2 περ. β' της Πολ.1252/2015 και της Πολ. 1119/2018, δεν επιβάλλονται πρόστιμα σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. εφόσον η αρχική υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.

Επειδή, στο Ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 38 του Ν.4321/2015 και ισχύει από 1/1/2015, ορίζεται : «Άρθρο 38 “Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις” 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 Φ.Π.Α. 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 περιόδου6. 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, στην ΠΟΛ 1108 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι : «Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. 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. Άρθρο 2 Χρόνος καταβολής του φόρου. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών».

Επειδή, στο άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), όπως τροποποιήθηκε με τα άρθρα 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, 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. 3. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη 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 γ. 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.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α', του άρθρου 54 του 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 υποβάλει 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.4987/2022 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 το άρθρο 58^Α του ν.4987/2022 «**Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου**, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1..., 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α.,

επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, ο προσφεύγων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018, υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/02/2020 - 29/02/2020 & 01/12/2020 – 31/12/2020, κατόπιν κοινοποίησης της με αριθμό .../04-04-2023 εντολής φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και πριν από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. .../2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/02/2020 - 29/02/2020, στις 08/02/2024, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις 31/03/2020. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή (πιστωτικό υπόλοιπο), ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ./24-03-2020 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Επομένως, βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του ν.4987/2022 δεν έπρεπε να εκδοθεί το προσβαλλόμενο πρόστιμο του για την εκπρόθεσμη υποβολή της αριθ./2024 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/02/2020 - 29/02/2020, το οποίο και θα πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. .../2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/12/2020 - 31/12/2020, στις 08/02/2024, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις 29/01/2021. Από την ανωτέρω δήλωση προέκυψε ποσό για καταβολή (επιπλέον χρεωστικό ποσό 44,69€), ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ./14-01-2021 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Επομένως, βάσει των διατάξεων του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022, σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς δήλωσης Φ.Π.Α. επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 50% της μη απόδοσης ή της έκπτωσης ή επιστροφής Φ.Π.Α., Η ως άνω διάταξη σαφώς διακριτή από τη διάταξη της παρ.1 του ίδιου άρθρου που προβλέπει πρόστιμο σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικού στοιχείου, δεν προβλέπει κατώτερο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο. Ως εκ τούτου, στην προκειμένη περίπτωση, για την εκπρόθεσμη υποβολή της αριθ./2024 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2020 - 31/12/2020, από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 44,69€ θα πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο ύψους 22,35€ (44,69€ x 50%).

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «..... **Ο.Ε.**» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ'αριθμ./27-3-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ./27-3-2024 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ.2 του ν.4987/2022.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1)Η με αρ./27-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/02/2020 - 29/02/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	0,00 €

2)Η με αρ./27-03-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/12/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	500,00 €	22,35 €

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.

