



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29.11.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3267

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Διεύθυνση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372 - 347
E-mail : ded.ath@aade.gr,

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206),

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 58),

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.04.2017),

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, επάγγελμα υπηρεσίες με έδρα στην οδό, κατά των υπ' αριθ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, ο προσφεύγων, ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στιςμε κύρια δραστηριότητα.....

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά των κάτωθι πράξεων:

1. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2019 έως 31.01.2019, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

2. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.04.2019 έως 30.06.2019, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

3. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.07.2019 έως 30.09.2019, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

4. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.10.2019 έως 31.12.2019, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

5. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2020 έως 31.03.2020, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμόεκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2022 έως 31.03.2022, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

20. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμόεκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.04.2022 έως 30.06.2022, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

21. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.07.2022 έως 30.09.2022, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

22. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.10.2022 έως 31.12.2022, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

23. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμόεκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2023 έως 31.03.2023, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

24. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.04.2023 έως 30.06.2023, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

25. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.07.2023 έως 30.09.2023, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

26. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμόεκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.10.2023 έως 31.12.2023, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

27. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμόεκπρόθεσμη τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2024 έως 31.03.2024, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

28. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' & παρ. 2 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε στιςτην με αριθμό εκπρόθεσμη αρχική δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα παροχής υπηρεσιών, για τη φορολογική περίοδο από 01.07.2023 έως 31.07.2023, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 περ. γ' του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....

5α. Ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες ο τόπος δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, και για τις οποίες ο λήπτης είναι υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο που διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε άλλο κράτος – μέλος, υποχρεούται:

α) να χρησιμοποιεί, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα «EL» πριν από αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος – μέλος και

β) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις εν λόγω παροχές υπηρεσιών.

Οι ανωτέρω υποχρεώσεις δεν ισχύουν προκειμένου για υπηρεσίες οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο στο κράτος – μέλος του λήπτη των υπηρεσιών αυτών.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1222/2020 εγκύκλιο ορίζεται 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. Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του Ο.Π.Σ. TAXISnet για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί θα υποβάλλονται εμπρόθεσμα σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. μέχρι και την μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 22 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 6 του άρθρου 53. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία 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 μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 7 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση.

Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,

γ) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248),δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες

μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση».

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

...

«7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα,
β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ,
γ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α) Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. 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:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- 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, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα και μετά την κοινοποίηση της με αριθμόεντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου τις υπ' αριθ.τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, των οποίων το αποτέλεσμα ήταν πιστωτικό και δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα και μετά την κοινοποίηση της με αριθμόεντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου την με αριθμό αρχική δήλωση ανακεφαλαιωτικού πίνακα παροχής υπηρεσιών, για τη φορολογική περίοδο από 01.07.2023 έως 31.07.2023.

Επειδή, ωστόσο ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις κάτωθι αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ:

Δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου 2019 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου 2019 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Γ' τριμήνου 2019 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2019 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου 2020 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου 2020 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Γ' τριμήνου 2020 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2020 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου 2021 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου 2021 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Γ' τριμήνου 2021 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2021 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου 2022 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου 2022 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Γ' τριμήνου 2022 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2022 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου 2023 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου 2023 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Γ' τριμήνου 2023 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Δ' τριμήνου 2023 με αριθμό

Δήλωση ΦΠΑ Α' τριμήνου 2024 με αριθμό

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 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), μη εφαρμοζομένων εν προκειμένω των όσων ορίζονται στο παράδειγμα 8 της ΠΟΛ 1119/2018 και επομένως, τα επιβληθέντα πρόστιμα που αφορούν στις εκπρόθεσμα υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ πρέπει να διαγραφούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.03.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

2. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.04.2019-30.06.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

3. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.07.2019-30.09.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

4. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

5. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.03.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

6. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.04.2020-30.06.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

7. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.04.2020-30.06.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

8. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

9. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

10. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

20. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.04.2022-30.06.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

21. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.07.2022-30.09.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

22. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.10.2022-31.12.2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

23. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.03.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

24. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.06.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

25. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.07.2023-30.09.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

26. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.10.2023-31.12.2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

27. Της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.01.2024-31.03.2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 0,00 ευρώ.

Την επικύρωση της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) φορολογικής περιόδου 01.07.2023-31.07.2024 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση: 100,00 ευρώ.

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.