



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06/04/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 740

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 40
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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) 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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ., κατά των υπ' αριθ./22.11.2022,/23.11.2022,/28.11.2022,/28.11.2022 και/30.11.2022 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./22.11.2022,/23.11.2022,/28.11.2022,/28.11.2022 και/30.11.2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ., 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. /22.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο γυναικείων ετοίμων ενδυμάτων, πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 20/11/2022, της με α/α τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2017 - 30/06/2017, κατόπιν γνωστοποίησης της υπ' αριθ. /16.03.2022 εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. /23.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 22/11/2022, της με α/α τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2017 - 30/09/2017, κατόπιν γνωστοποίησης της υπ' αριθ. /16.03.2022 εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. /28.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 25/11/2022, της με α/α τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/03/2018, κατόπιν γνωστοποίησης της υπ' αριθ. /16.03.2022 εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. /28.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 28/11/2022, της με α/α τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2018 - 30/06/2018, κατόπιν γνωστοποίησης της υπ' αριθ. /16.03.2022 εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου.

Με την υπ' αριθ. /30.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 29/11/2022, της με α/α τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2018 - 30/09/2018, κατόπιν γνωστοποίησης της υπ' αριθ. /16.03.2022 εκδοθείσας εντολής μερικού ελέγχου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσαλλόμενες πράξεις, υποστηρίζοντας ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμα για τροποποιητικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν οικειοθελώς στο

πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, στις οποίες μεταβλήθηκε μόνο το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν.2859/2000 (ΚΦΠΑ) 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:... β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα,... 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου...».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ χωρίς την επιβολή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2017 – 30/06/2017 ήταν η 31^η/07/2017, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2017 – 30/09/2017 ήταν η 31^η/10/2017, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/03/2018 ήταν η 30^η/04/2018, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2018 – 30/06/2018 ήταν η 31^η/07/2018, και για τη φορολογική περίοδο 01/07/2018 – 30/09/2018 ήταν η 31^η/10/2018.

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του ΚΦΔ 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 υποχρέωση καταβολής φόρου,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α' β' γ' δ' σ' και ιγ' της παρ. 1,... 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...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, εκπρόθεσμα και μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./16.03.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, τις με αριθμούς καταχώρισης/20.11.2022,/22.11.2022,/25.11.2022,/28.11.2022 και/29.11.2022 τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, των φορολογικών περιόδων 01/04/2017 – 30/06/2017, 01/07/2017 – 30/09/2017, 01/01/2018 – 31/03/2018, 01/04/2018 – 30/06/2018 και 01/07/2018 – 30/09/2018 αντιστοίχως, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Ωστόσο, από το πληροφοριακό σύστημα Taxis – υποσύστημα ΦΠΑ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις με αριθμούς καταχώρισης/24.07.2017,/13.10.2017,/16.04.2018,/11.07.2018 και/19.10.2018 αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ, των φορολογικών περιόδων 01/04/2017 – 30/06/2017, 01/07/2017 – 30/09/2017, 01/01/2018 – 31/03/2018, 01/04/2018 – 30/06/2018 και 01/07/2018 – 30/09/2018 αντιστοίχως.

Επειδή, η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, επισύρει την οριζόμενη στο άρθρο 58Α του Κώδικα κύρωση, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. Αντιθέτως, αν από την εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, ήτοι το αποτέλεσμα είναι μηδενικό ή πιστωτικό εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα, αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, με την παρ. 2 του άρθρου 54 ορίζεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, καθόσον οι αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν προκύπτει φόρος για καταβολή από τις αντίστοιχες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ είναι μη νόμιμη και οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ πρέπει να ακυρωθούν.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 09/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των υπ' αριθ./22.11.2022,/23.11.2022,/28.11.2022,/28.11.2022 και/30.11.2022 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./22.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

Η υπ' αριθ./23.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

Η υπ' αριθ./28.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

Η υπ' αριθ./28.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

Η υπ' αριθ./30.11.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	100,00€	0,00	-100,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.