



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21.5.2024

Αριθμός απόφασης: 1572

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ που εδρεύει στην Αττικής, επί της, ΤΚ κατά των κάτωθι πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικής περιόδου 01.12.2019 – 31.12.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

α/α	Αριθ.Πράξης επιβολής προστίμου	Τροποποιητική Δήλωση ΦΠΑ	Φ.Π.Α. Περιόδου	Ποσό €	Τύπος δήλωσης
1		/12-12-2023	Φεβ-20	102,40	πιστωτική
2		/21-12-23	Απρ-20	102,40	πιστωτική
3		/21-12-2023	Ιουν-20	102,40	μηδενική
4		/21-12-2023	Σεπ-20	102,40	μηδενική
5		/21-12-2023	Νοε-20	102,40	πιστωτική
6		/21-12-2023	Ιαν-20	102,40	πιστωτική
7		/21-12-2023	Μαρ-20	102,40	πιστωτική
8		/21-12-2023	Μαϊ-20	102,40	μηδενική
9		/21-12-2023	Ιουλ-20	102,40	μηδενική
10		/21-12-2023	Ιουλ-21	102,40	πιστωτική
11		/21-12-2023	Αυγ-20	102,40	μηδενική
12		/21-12-2023	ΟΚΤ-20	102,40	μηδενική
13		/21-12-2023	Δεκ-19	102,40	μηδενική
14		/21-12-2023	Δεκ-20	102,40	πιστωτική
15		/21-12-2023	Δεκ-21	102,40	πιστωτική

5.Τις ανωτέρω Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01.12.2019 – 31.12.2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «> με ΑΦΜ, 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:

Με τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01.12.2019 – 31.12.2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε Αθηνών επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα ποσού 100,00€, ανά πράξη επιβολής προστίμου και συνολικά ποσό 1.500,00 ευρώ (ήτοι 15 περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. Χ 100,00 ευρώ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' , λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.12.2019 – 31.12.2021, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38, 36§5 του Ν.2859/2000 και της Α.1222/2020 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Ειδικότερα η προσφεύγουσα, όπως αναφέρεται στο έγγραφο απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, μετά την έκδοση της υπ' αριθ./02/05/2023 εντολής Μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων –Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, για την περίοδο 12^ο μήνα 2019 έως και 12^ο μήνα 2021 , **υπέβαλε εκπρόθεσμα τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.** όπως αναλυτικά αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, συνεπεία των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις .

Επισημαίνεται ότι για κάθε πράξη επιβολής προστίμου έχει υποβληθεί η αντίστοιχη ενδικοφανής προσφυγή, ήτοι συνολικά τριάντα πέντε (15) ενδικοφανείς προσφυγές για τις τριάντα πέντε προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες έχουν λάβει ένα και μοναδικό αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής (...../22.1.2024).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Βάσει της παρ.2, του άρθρου 54, του Ν.4174/13, όπως ίσχυε μέχρι και τις 03/11/2022, αλλά και του άρθρου 54 του Ν.4987/22 ο οποίος και τον αντικατέστησε και ισχύει εφεξής, «Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ..., εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα».
- Η προσφεύγουσα μετά την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής Εντολής Ελέγχου υπ' αριθμ./02/05/2023 για τα Φορολογικά έτη 2019- 2021 και πριν από την κοινοποίηση του Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φ.Π.Α.,

προέβη σε υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. Συνεπώς, βάσει των προβλεπόμενων στην παρ.2, του άρθρου 54, των Ν.4174/13 και της παρ.2, του άρθρου 54, του Ν.4987/22, κατά παράβαση των σχετικών Φορολογικών Διατάξεων, η Φορολογική Διοίκηση επέβαλε πρόστιμο ύψους εκατό δύο ευρώ και σαράντα λεπτών (102,40 €) για κάθε Εκπρόθεσμη Τροποποιητική Δήλωση Φ.Π.Α. που υποβλήθηκε μετά την έκδοση της Εντολής Ελέγχου εφόσον οι αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και δεν είχαν ακόμη εκδοθεί Πράξεις Προσωρινού Προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) 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 ΚΦΔ (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. 1252/20.11.2015**, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», ως προς το ως άνω άρθρο 54 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

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, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

...

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19)

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι

υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων. **Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2).**

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.»

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 προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς 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 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 όπως προκύπτει από το σύστημα taxis – εικόνα υποκειμένου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2019 – 31.12.2021 η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα:
αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

ΑΡΧΙΚΕΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΠΑ

A/A	Αριθ. δήλωσης	Ημερομηνία υποβολής	Φορολογική περίοδος
1		30/1/2020	12 ^{ος} 2019
2		28/2/2020	1 ^{ος} 2020
3		31/3/2020	2 ^{ος} 2020
4		30/4/2020	3 ^{ος} 2020
5		28/5/2020	4 ^{ος} 2020
6		29/6/2020	5 ^{ος} 2020
7		28/7/2020	6 ^{ος} 2020
8		28/8/2020	7 ^{ος} 2020
9		29/9/2020	8 ^{ος} 2020
10		29/10/2020	9 ^{ος} 2020
11		27/11/2020	10 ^{ος} 2020
12		30/12/2020	11 ^{ος} 2020
13		28/1/2021	12 ^{ος} 2020
14		31/1/2022	12 ^{ος} 2021
15		31/8/2021	7 ^{ος} 2021

Επειδή εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα**, τον Δεκέμβριο 2023 με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./02/05/2023 εντολής Μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών και εισφορών και έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων από το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων —Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, για την περίοδο 01/01/2019- 31/1/2021, **τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.**, (όπως αναλυτικά αναφέρονται στον πίνακα της σελίδας 2 της παρούσας), από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή. Λόγω δε της εκπρόθεσμης υποβολής αυτών εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει **εμπρόθεσμα** τις αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ ως εκ τούτου, 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 54 του ΚΦΔ και συνεπώς τα **επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.**

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, και την ακύρωση των με αριθμό και/2023 πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ

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

Πρόστιμα του άρθρου 54§§1^α, 2^α του ΚΦΔ

α/α	Αριθ.Πράξης επιβολής προστίμου	Φορολογική περίοδος	Ποσό προστίμου €
1		Φεβ-20	0,00
2		Απρ-20	0,00
3		Ιουν-20	0,00
4		Σεπ-20	0,00
5		Νοε-20	0,00
6		Ιαν-20	0,00
7		Μαρ-20	0,00
8		Μαϊ-20	0,00
9		Ιουλ-20	0,00
10		Ιουλ-21	0,00
11		Αυγ-20	0,00
12		ΟΚΤ-20	0,00
13		Δεκ-19	0,00
14		Δεκ-20	0,00
15		Δεκ-21	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.