



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19-6-2024

Αριθμός απόφασης: **1884**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348..
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58)

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 (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14-03-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/14-3-2024 ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία « », με Α.Φ.Μ., με έδρα στον, επί της οδού, κατά των υπ' αριθμ.,/2024 πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-03-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/14-3-2024 ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία « », με Α.Φ.Μ. με αντικείμενο εργασιών, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**2024** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2021** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/04/2021 έως 30/06/2021**.

2. Με την υπ' αριθμ./**2024** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2022** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/04/2022 έως 30/06/2022**.

3. Με την υπ' αριθμ./**2024** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2023** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/04/2023 έως 30/06/2023**.

4. Με την υπ' αριθμ./**2024** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2021** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2021 έως 30/09/2021**.

5. Με την υπ' αριθμ./**2024** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2022** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2022 έως 30/09/2022**.

6. Με την υπ' αριθμ./**2024** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2023** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με

αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2023 έως 30/09/2023.**

7. Με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2021** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2021 έως 31/03/2021.**

8. Με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2022** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2022 έως 31/03/2022.**

9. Με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2023** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2023 έως 31/03/2023.**

10. Με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2021** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2021 έως 31/12/2021.**

11. Με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2022** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2022 έως 31/12/2022.**

12. Με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το **φορολογικό έτος 2023** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2023 έως 31/12/2023.**

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμα, βάσει διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α΄ 5) τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022 και 01/01/2023 – 31/12/2023. Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της με αριθμ./30.01.2024 Εντολής Ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας φορολογικών ετών 2021, 2022 και 2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας ισχυριζόμενη ότι εφόσον η αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υπεβλήθηκαν εμπρόθεσμα, οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις με πιστωτικό υπόλοιπο ή μηδενικό υπόλοιπο 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.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022 και 01/01/2023 – 31/12/2023 (συνολικά 12 τετράμηνα) κατόπιν κοινοποίησης σε αυτήν της με αριθμό/30.01.2024 Εντολής Ελέγχου για έλεγχο των ως άνω φορολογικών περιόδων.

Όλες οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις αφορούσαν σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου και οι αντίστοιχες αρχικές δηλώσεις υπεβλήθηκαν εμπρόθεσμα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) και παρ. 4 εδ. πρώτο του Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ248Α/07-11-2000), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στον 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 Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

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 την φορολογική νομοθεσία. [...]

4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 3 περ. α) και περ. β) του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως ίσχυαν από 17/01/2018 έως 03/11/2022 [κατάργησή του Ν.4174/2013 κατά την 04/11/2022 δυνάμει των διατάξεων του άρθ. 71 παρ. 4 και του άρθρου δεύτερου του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ206Α/04-11-2022)]

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην 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 την 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.».

Επειδή, στο κεφάλαιο 1 παρ. 1.1. περ. α), περ. β) και περ. δ) της ΠΟΛ.1119/22-06-2018 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ5Α) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του Ν.4509/2017 (ΦΕΚ201Α) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Κ.Φ.Δ., ΦΕΚ170Α).», αναφέρεται ότι: «Με την παρούσα παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ.

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 01/01/2014 (01/01/2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια).

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 από 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 17/01/2018 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 πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. 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 του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο

.....
Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ.. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά από την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ., για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι,

πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.».

Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).», αναφέρεται ότι:

«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 του ΚΦΔ,

«1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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 φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, 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

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, στο κεφαλαίο II παρ. 2 περ. α) εδ. πρώτο και περ. β) της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62).», αναφέρεται ότι:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

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).

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

.....

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα(άρθρο 54 παρ. 2).

.....»

Επειδή, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 εδ. πρώτο του Ν.2859/2000, οι καταληκτικές ημερομηνίες για την υποβολή εμπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., ως οι τελευταίες εργάσιμες ημέρες των μηνών που ακολουθούσαν τις λήξεις των φορολογικών περιόδων, ήταν οι ακόλουθες:

Φορολογικό έτος 2021

Για την φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/03/2021, η 29/04/2021 ημέρα της εβδομάδας Πέμπτη.

Για την φορολογική περίοδο από 01/04/2021 έως 30/06/2021, η 30/07/2021 ημέρα Παρασκευή.

Για την φορολογική περίοδο από 01/07/2021 έως 30/09/2021, η 29/10/2021 ημέρα Παρασκευή.

Για την φορολογική περίοδο από 01/10/2021 έως 31/12/2021, η 31/01/2022 ημέρα Δευτέρα.

Φορολογικό έτος 2022

Για την φορολογική περίοδο από 01/01/2022 έως 31/03/2022, η 29/04/2022 ημέρα της εβδομάδας Παρασκευή.

Για την φορολογική περίοδο από 01/04/2022 έως 30/06/2022, η 29/07/2022 ημέρα Παρασκευή.

Για την φορολογική περίοδο από 01/07/2022 έως 30/09/2022, η 31/10/2022 ημέρα Δευτέρα.

Για την φορολογική περίοδο από 01/10/2022 έως 31/12/2022, η 31/01/2023 ημέρα Τρίτη.

Φορολογικό έτος 2023

Για την φορολογική περίοδο από 01/01/2023 έως 31/03/2023, η 28/04/2023 ημέρα της εβδομάδας Παρασκευή.

Για την φορολογική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/06/2023, η 31/07/2023 ημέρα Δευτέρα.

Για την φορολογική περίοδο από 01/07/2023 έως 30/09/2023, η 31/10/2023 ημέρα Τρίτη.

Για την φορολογική περίοδο από 01/10/2023 έως 31/12/2023, η 31/01/2024 ημέρα Τετάρτη.

Επειδή, για την προσφεύγουσα εταιρεία « ΟΕ », είχαν υποβληθεί, μέσω διαδικτύου, οι ακόλουθες εμπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α.:

Φορολογικό έτος 2021

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/28-4-2021 για την φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/03/2021.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/30-7-2021 για την φορολογική περίοδο από 01/04/2021 έως 30/06/2021.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/27-10-2021 για την φορολογική περίοδο από 01/07/2021 έως 30/09/2021.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/31-01-2022 για την φορολογική περίοδο από 01/10/2021 έως 31/12/2021.

Φορολογικό έτος 2022

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/29-4-2022 για την φορολογική περίοδο από 01/01/2022 έως 31/03/2022.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/27-7-2022 για την φορολογική περίοδο από 01/04/2022 έως 30/06/2022.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/26-10-2022 για την φορολογική περίοδο από 01/07/2022 έως 30/09/2022.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/31-01-2023 για την φορολογική περίοδο από 01/10/2022 έως 31/12/2022.

Φορολογικό έτος 2023

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/28-4-2023 για την φορολογική περίοδο από 01/01/2023 έως 31/03/2023.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/24-7-2023 για την φορολογική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/06/2023.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/30-10-2023 για την φορολογική περίοδο από 01/07/2023 έως 30/09/2023.

Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/12-01-2024 για την φορολογική περίοδο από 01/10/2023 έως 31/12/2023.

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας είχε εκδοθεί, για την προσφεύγουσα εταιρεία, η με αριθμό/30.01.2024 Εντολής Ελέγχου Φ.Π.Α. για τη περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2023, η οποία της κοινοποιήθηκε νομίμως.

Επειδή, μετά από την κοινοποίηση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου και πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α., από την προσφεύγουσα εταιρεία υποβλήθηκαν, μέσω διαδικτύου, οι ακόλουθες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.:

Φορολογικό έτος 2021

1. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/03/2021, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 61.235,25 €.

2. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/04/2021 έως 30/06/2021, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 60.945,07 €.

3. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/07/2021 έως 30/09/2021, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 59.975,40 €.

4. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/10/2021 έως 31/12/2021, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 58.788,04 €.

Φορολογικό έτος 2022

1. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/01/2022 έως 31/03/2022, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 58.615,89 €.

2. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/04/2022 έως 30/06/2022, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 58.292,13 €.

3. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/07/2022 έως 30/09/2022, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 59.329,38 €.

4. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/10/2022 έως 31/12/2022, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 65.063,42 €.

Φορολογικό έτος 2023

1. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 δεύτερη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/01/2023 έως 31/03/2023, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 67.281,07 €.

2. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 δεύτερη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/06/2023, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 67.035,94 €.

3. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 δεύτερη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/07/2023 έως 30/09/2023, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 69.369,46 €.

4. Η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής/04-03-2024 πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο από 01/10/2023 έως 31/12/2023, από την οποία προέκυψε ποσό για έκπτωση 64.383,21 €.

Επειδή, στη συνέχεια, από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 ΚΦΔ) για τα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023, με κάθε μία από τις οποίες επιβλήθηκε, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00 € λόγω υποβολής των ως άνω αναφερόμενων εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2021 – 31/12/2021, 01/01/2022 – 31/12/2022 και 01/01/2023 – 31/12/2023 (συνολικά 12 τετράμηνα), από τις οποίες δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των

διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) του ΚΦΔ που επέσυρε τα ανωτέρω πρόστιμα που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α) του ίδιου νόμου.

Επειδή, ωστόσο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 του ΚΦΔ και σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β) της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, τα πρόστιμα του εν λόγω άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η οικεία αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπροθέσμως.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και οι με αριθμούς/2024 προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για τα φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023, πρέπει να ακυρωθούν.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 14-03-2024 και αριθμό πρωτοκόλλου/14-3-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « ΟΕ », με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση των με αριθμούς/2024,/2024,/2024,/2024,/2024,/2024,/2024,/2024,/2024,/2024 και/2024 προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρο 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, για το φορολογικά έτη 2021, 2022 και 2023.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογικό έτος 2021

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ. /2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/03/2021, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ. /2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2021 έως 30/06/2021, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2021 έως 30/09/2021, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2021 έως 31/12/2021, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

Φορολογικό έτος 2022

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2022 έως 31/03/2022, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης 23916/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2022 έως 30/06/2022, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00
	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)

Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2022 έως 30/09/2022, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00
---	--------	------

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2022 έως 31/12/2022, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

Φορολογικό έτος 2023

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/01/2023 έως 31/03/2023, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/04/2023 έως 30/06/2023, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/07/2023 έως 30/09/2023, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

	Βάσει ελέγχου (σε ευρώ)	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)
Υπ' αριθ./2024 Πράξη Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του ΚΦΔ για υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. για την φορολογική περίοδο από 01/10/2023 έως 31/12/2023, από την οποία δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου (αριθμός δήλωσης/2024)	100,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.