



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/07/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1988

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 140 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
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 (ΑΑΔΕ)».

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

ε. Τη 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. Τη 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «.....», έδρα στο - Τ.Κ., που τηρεί διπλογραφικά βιβλία κατά:

- Της υπ' αριθμ. /2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

- Της υπ' αριθμ. /2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

- Της υπ' αριθμ. /2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

- Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
 - Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
 - Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
 - Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
 - Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
 - Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
 - Της υπ' αριθμ./**2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις Διαπίστωσης Παραβάσεων.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» ΑΦΜ, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 (παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α') ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αριθμό/**2023** τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/01/2019 στις 12/12/2023, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κωδ. Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. 56/2024 Διαπίστωση Παραβάσης).
- Με την αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 (παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α') ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αριθμό/**2023** τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2019 έως 30/04/2019 στις 12/12/2023, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κωδ. Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ./**2024** Διαπίστωση Παραβάσης).
- Με την αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 (παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α') ν. 4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αριθμό/**2023** τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/05/2019 έως 31/05/2019 στις 12/12/2023, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κωδ. Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ./**2024** Διαπίστωση Παραβάσης).

2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ./2024 Διαπίστωση Παράβασης).

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν, λόγω της υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, μετά την κοινοποίηση της με αριθμ./28-03-2023 εντολής μερικού ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), για το έτος 2019. Από τις εν λόγω εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν προκύπτει φόρος για καταβολή (μηδενικές και πιστωτικές δηλώσεις).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προβάλλοντας ως κύριο λόγο ακύρωσής τους την εφαρμογή του άρθρου 54 παρ. 2 του ν.4987/2022, καθώς και τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο II παρ. 2 περ. β' της ΠΟΛ 1252/2015 σχετικά με τη μη επιβολή προστίμου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., όταν η αρχική δήλωση είναι εμπρόθεσμη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2859/2000, 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: 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1, της ΠΟΛ. 1108/2014 με θέμα: «Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.»:

«1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση 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.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Άρθρο 54

Διαδικαστικές παραβάσεις

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,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης 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', στ' και ιγ' της παρ. 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ' και δ' της παρ. 1 σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (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,...

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1119/2018** με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)», ορίζεται ότι:

«1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 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 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 μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- 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)...

2. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

2.2. Έμμεση Φορολογία

2.2.1. ΦΠΑ

α) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (άρθρα 18 και 19 ΚΦΔ)

Παράδειγμα 5

Έστω 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

Έστω 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, υποβάλλει 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 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). 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.

...

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 ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2)».

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. Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις κάτωθι τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.4987/2022, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (μετά την κοινοποίηση της με αριθμ./28-03-2023 εντολής μερικού ελέγχου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων για το έτος 2019 και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή και συνεπεία της εκπρόθεσμης υποβολής αυτών, επιβλήθηκε σε βάρος της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν.4987/2022, πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ ανά περιοδική δήλωση, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Π.Ε.Π	ΤΡΠΟΠ/ΚΗ Ν. 4512/20118	ΕΙΔΟΣ ΤΡΟΠ/ΚΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΡΧΙΚΗ
01/01-31/01/2019	.../2024	/2023	ΜΗΔΕΝΙΚΗ	0,00	/26-02-2019
01/04-30/04/2019	.../2024	/2023	ΜΗΔΕΝΙΚΗ	0,00	/25-05-2019
01/05-31/05/2019	.../2024	/2023	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	97.421,31	/24-06-2019
01/06-30/06/2019	.../2024	/2023	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	906,75	/27-07-2019
01/07-31/07/2019	.../2024	/2023	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	212.279,69	/26-08-2019
01/08-31/08/2019	.../2024	/2023	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	120.429,87	/24-09-2019
01/09-30/09/2019	.../2024	/2023	ΜΗΔΕΝΙΚΗ	0,00	/23-10-2019
01/10-31/10/2019	.../2024	/2023	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	98.611,40	/25-11-2019
01/11-30/11/2019	.../2024	/2023	ΜΗΔΕΝΙΚΗ	0,00	/20-12-2019

Επειδή, οι αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4987/2022, 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 ν. 4987/2022, 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. Το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 επιβάλλεται σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 προβλέπουν τη μη επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και από τις αντίστοιχες τροποποιητικές δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές και πιστωτικές δηλώσεις), για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 12/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ** και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Φορολογικό έτος 2019

- Η υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.

- Η υπ' αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.
- Η υπ' αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.
- Η υπ' αριθμ./**2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: μηδέν (0,00) ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.