



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη :07/07/2025

Αριθμ. Αποφ.:1234



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09-03-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε. » με ΑΦΜ, που εδρεύει στην. Καβάλας, επί της οδού, Τ.Κ. 64004 και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των με αριθ.,,, και .../07-02-2025 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικών περιόδων 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020, 01/01/2021-31/12/2021, 01/01/2022-31/12/2022, 01/01/2023-31/12/2023 και 01/01/2024-30/09/2024, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από 17/03/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09-03-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .../07-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 600,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ του 4^{ου}, 7^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα του 2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 § 1 περ. γ' του ΚΦΔ.

Με την με αριθμό .../07-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.100,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα του 2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 § 1 περ. γ' του ΚΦΔ.

Με την με αριθμό .../07-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.200,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα του 2021, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 § 1 περ. γ' του ΚΦΔ.

Με την με αριθμό /07-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.200,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα του 2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 § 1 περ. γ' του ΚΦΔ.

Με την με αριθμό .../07-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 1.200,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα του 2023, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 § 1 περ. γ' του ΚΦΔ.

Με την με αριθμό .../07-02-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 900,00€, διότι υπέβαλε ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου} και 9^{ου} μήνα του 2024, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 § 1 περ. γ' του ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 07/02/2025 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, σύμφωνα με την οποία

διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους, 01/01/2019-31/12/2019, 01/01/2020-31/12/2020, 01/01/2021-31/12/2021, 01/01/2022-31/12/2022, 01/01/2023-31/12/2023 και 01/01/2024-30/09/2024, στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας, το χονδρικό εμπόριο μαρμάρων και άλλων οικοδομικών λίθων και δευτερεύουσες δραστηριότητες την εξόρυξη μαρμάρων, τις υπηρεσίες αποκομιδής απορριμάτων, την εκμίσθωση και διαχείριση ιδιοκτητητων ή μισθωμένων ακινήτων και τις υπηρεσίες οδοκαθαρισμού. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ. /24-10-2024 ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής που κατέθεσε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Καβάλας με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Σεπτεμβρίου 2024, προκειμένου να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 104.192,15€, για δαπάνες και αγορές παγίων που πραγματοποίησε κατά τις κρινόμενες φορολογικές περιόδους.

Ειδικότερα από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), προέκυψαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές, στις φορολογητέες εισροές, στις απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, στα αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών βάσει Prorata, καθώς και στα ποσά διακανονισμών προς καταβολή προηγούμενων φορολογικών περιόδων, οι οποίες καταγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 9-48 της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Επίσης, κατά την ελεγκτική επαλήθευση της ορθής μεταφοράς υπολοίπου προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους, διαπιστώθηκε ότι : α) Το πιστωτικό υπόλοιπο του 12^{ου} μήνα 2021, σύμφωνα με την υπ' αρ. /29-05-2023 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, ανέρχεται σε 107.134,00€, στην υπ' αρ. /28-02-2022 περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 1^{ου} μήνα 2022, η προσφεύγουσα μετέφερε στον κωδικό 401 (πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου) ποσό ύψους 85.901,47€, ήτοι, δεν άσκησε δικαίωμα έκπτωσης για ποσό ύψους 21.232,53€, β) Το πιστωτικό υπόλοιπο του 2^{ου} μήνα 2022 σύμφωνα με την υπ' αρ. /20-03-2023 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ ανέρχεται σε 90.661,27€, στην υπ' αρ. /29-04-2022 περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 3^{ου} μήνα 2022, η προσφεύγουσα μετέφερε στον κωδικό 401 (πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου) ποσό ύψους 85.901,47€, ήτοι, δεν άσκησε δικαίωμα έκπτωσης για ποσό ύψους 4.759,80€ και γ) Το πιστωτικό υπόλοιπο του 9^{ου} μήνα 2022 σύμφωνα με την υπ' αρ. /20-03-2023 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ ανέρχεται σε 108.807,72€, στην υπ' αρ. /30-11-2022 περιοδική δήλωση ΦΠΑ του 10^{ου} μήνα 2022, η προσφεύγουσα μετέφερε στον κωδικό 401 (πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου) ποσό ύψους 86.237,47€, ήτοι, δεν άσκησε δικαίωμα έκπτωσης για ποσό ύψους 22.570,25€. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαφορές, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς/ελλιπείς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 του ν. 5144/2024 (Κ.ΦΠΑ), χωρίς να προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων προστίμων Φ.Π.Α., υποστηρίζοντας ότι η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α., δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ, όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ. Επιπλέον κατά το χρόνο που επιβλήθηκαν για τις φερόμενες ως ανακριβείς – ελλιπείς δηλώσεις ΦΠΑ, τα πρόστιμα (πλην αυτών που αφορούσαν τους 4^ο, 5^ο, 6^ο, 7^ο, 8^ο και 9^ο μήνες του έτους 2024) δεν είχε τεθεί σε ισχύ η διάταξη του άρθρου 53 του ν. 5104 (ΦΕΚ 58/19-04-2024) και επομένως δεν μπορεί να εφαρμοστεί στην ένδικη υπόθεση, ως μη έχουσα αναδρομική ισχύ.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο ισχύων κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/03/2024, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), όριζε στο **άρθρο 58^Α**, ότι : «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.», 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, γ), 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α 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,»

Επειδή, περαιτέρω, ο ισχύων κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/04/2024-30/09/2024, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024), ορίζει στο **άρθρο 54**, ότι : «2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.» στο **άρθρο 53**, 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,» και στο **άρθρο 84**, ότι : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή στην 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).» ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «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).

.....

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).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

.....

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 ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία Φ.Π.Α., βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του 4987/2022, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του προϊσχύοντα Κ.Φ.Δ., πράγματι εφαρμόζονταν σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή, ωστόσο, τόσο οι διατάξεις του άρθρου 54 του προϊσχύοντα Κ.Φ.Δ., όσο και οι διατάξεις του νέου ΚΦΔ (Ν. 5104/2024) δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλιπών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α',

Κ.Φ.Δ., προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.» Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 και 53 του ν. 5104/2024 και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 54 του 4987/2022, ή του άρθρου 53 του ν. 5104/2024.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα εταιρεία, είχε υποβάλλει ανακριβώς τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.:

α) του 4^{ου}, 7^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2019 έως 31/12/2019, ήτοι έξι (6) μήνες της χρήσης 2019,
β) του μήνα 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2020 έως 31/12/2020, ήτοι έντεκα (11) μήνες της χρήσης 2020,
γ) του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2021 έως 31/12/2021, ήτοι δώδεκα (12) μήνες της χρήσης 2021,
δ) του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2022 έως 31/12/2022, ήτοι δώδεκα (12) μήνες της χρήσης 2022,
ε) του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2023 έως 31/12/2023, ήτοι δώδεκα (12) μήνες της χρήσης 2023 και
στ) του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου} και 9^{ου}, μήνα για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2024 έως 30/09/2024, ήτοι εννέα (9) μήνες της χρήσης 2024, στις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές. Συγκεκριμένα, ο διενεργηθείς έλεγχος πραγματοποιήθηκε συνεπεία της με αρ. πρωτ. /24-10-2024 αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 01/09/2024-30/09/2024 που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η ανακριβής, εκ μέρους της προσφεύγουσας εταιρείας, υποβολή πιστωτικών δηλώσεων Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ.1 και την περ. α' της παρ.2 του άρθρου 54 του 4987/2022 και από την περ. α' της παρ.1 και την περ. α' της παρ.2 του άρθρου 53 του 5104/2024, κυρώσεων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης από **09-03-2025** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **Α.Ε. » με ΑΦΜ**:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A/A	ΑΡ. ΠΡΑΞΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

1	Επί της υπ' αριθμ. /07-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019	600,00	0,00€
2	Επί της ... /07-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020	1.100,00€	0,00€
3	Επί της ... /07-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021	1.200,00€	0,00€
4	Επί της ... /07-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022	1.200,00€	0,00€
5	Επί της /07-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/12/2023	1.200,00€	0,00€
	Επί της ... /07-02-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024-30/09/2024	900,00€	0,00€

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

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.