



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Καλλιθέα, 17/10/2023

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Αριθμός Απόφασης: 1646

Τηλέφωνο : 213 1604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 19/06/2023 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ που εδρεύει στο οδός ΤΚ κατά των κατωτέρω πράξεων που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

- α. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020
- β. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/04/2020-30/04/2020
- γ. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/06/2020-30/06/2020
- δ. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/05/2020-31/05/2020

- ε. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2020-31/07/2020
- στ. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/08/2020-31/08/2020
- ζ. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/09/2020-30/09/2020
- η. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/10/2020
- θ. της υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/12/2020-31/12/2020
- 5. Τις ως άνω Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **19/06/2023** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την 01/06/2023 και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- α) Με την υπ' αριθ. /18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/03/2020-31/03/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.
- β) Με την υπ' αριθ. /18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/04/2020-30/04/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.
- γ) Με την υπ' αριθ. /18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/06/2020-30/-06/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.
- δ) Με την υπ' αριθ. /18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/05/2020-31/05/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.
- ε) Με την υπ' αριθ. /18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/07/2020-31/07/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

στ) Με την υπ' αριθ./18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/08/2020-31/08/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

ζ) Με την υπ' αριθ./18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/09/2020-30/09/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

η) Με την υπ' αριθ./18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/10/2020-31/10/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

θ) Με την υπ' αριθ./18-05-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/12/2020-31/12/2020, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. α' του ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398§1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) τις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 3ου, 4ου, 5ου, 6ου, 7ου, 8ου, 9ου, 10ου και 12ου μήνα του έτους 2020 αντίστοιχα. Οι δηλώσεις αυτές υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση στις 03/04/2023 της υπ' αριθ./0/08-03-2023 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 16/01/2020-31/11/2022 και της γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου. Συνεπεία των ανωτέρω, στις τροποποιητικές δηλώσεις που προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο ή χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€ επεβλήθησαν οι κυρώσεις του άρθρου 54§1α, §2α, του Κ.Φ.Δ. Η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100€ για καθεμία από τις 9 εκπρόθεσμες υποβολές τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, ήτοι πρόστιμο 900,00 €..:

Φορολογική περίοδος	Τροποποιητική δήλωση	Αριθ. Πράξης Προστίμου	Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ
3ος 2020	/03-05-2023	/18-05-2023	100,00
4ος 2020	/04-05-2023	/18-05-2023	100,00
5ος 2020	/05-05-2023	/18-05-2023	100,00
6ος 2020	/05-05-2023	/18-05-2023	100,00
7ος 2020	/08-05-2023	/18-05-2023	100,00
8ος 2020	/09-05-2023	/18-05-2023	100,00
9ος 2020	/10-05-2023	/18-05-2023	100,00
10ος 2020	/11-05-2023	/18-05-2023	100,00
12ος 2020	/15-05-2023	/18-05-2023	100,00
Σύνολο			900,00

Η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα επιβλήθηκαν τα ως άνω πρόστιμα καθώς σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ, η επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ.1 και την περ. α' της παρ.2, επικαλούμενη την υπ' αριθ. απόφαση της ΔΕΔ 338/2023.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 (Α' 248) 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. 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, 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, 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 το υπόλοιπο αυτής είναι χρεωστικό, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν

το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό ή μηδενικό ή χρεωστικό μέχρι 30€, αφού δεν υπάρχει ποσό φόρου για 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 με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο, ή με χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€ 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, στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση στις 03-04-2023 της υπ' αριθ./08-03-2023 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τις υπ' αριθ./18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023,/18-05-2023 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών 3/2020, 4/2020, 06/2020, 05/2020, 07/2020, 08/2020, 09/2020, 10/2020 και 12/2020 αντίστοιχα, με τις οποίες δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο ή χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€ ως ακολούθως :

Περίοδος Δήλωσης	Πράξη Επιβολής Προστίμου	Ημερομηνία Υποβολής Αρχικής Δήλωσης	Ημερομηνία Υποβολής Τροποποιητικής Δήλωσης	Είδος Τροποποιητικής Περιοδικής Δήλωσης ΦΠΑ	Εμπρόθεσμη/Εκπρόθεσμη Αρχική Δήλωση	Ποσό Προστίμου
3ος 2020	/18-05-2023	29/04/2020	03/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
4ος 2020	/18-05-2023	29/05/2020	04/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
5ος 2020	/18-05-2023	30/06/2020	05/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
6ος 2020	/18-05-2023	31/07/2020	05/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
7ος 2020	/18-05-2023	31/08/2020	08/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
8ος 2020	/18-05-2023	30/9/2020	09/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
9ος 2020	/18-05-2023	30/10/2020	10/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
10ος 2020	/18-05-2023	30/11/2020	11/05/2023	Χρεωστική μέχρι 30€	Εμπρόθεσμη	100,00
12ος 2020	/18-05-2023	28/01/2021	15/05/2023	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη	100,00
Σύνολο						900,00

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι όλες οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο ή χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 19/06/2023 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με ΑΦΜ, που εδρεύει στο Κορίνθου, οδός, ΤΚ και την ακύρωση σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, των: α) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020, β) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2020-30/04/2020, γ) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/06/2020-30/06/2020, δ) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/05/2020-31/05/2020, ε) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2020-31/07/2020, στ) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/08/2020-31/08/2020, ζ) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/09/2020-30/09/2020, η) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/10/2020, θ) υπ' αριθ. /18-05-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/12/2020-31/12/2020 που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

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

α) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020 :0,00€

β) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/04/2020-30/04/2020, :0,00€

γ) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/05/2020-31/05/2020 :0,00€

δ) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/06/2020-30/06/2020 :0,00€

ε) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2020-31/07/2020 :0,00€

στ) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/08/2020-31/08/2020 :0,00€

ζ) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/09/2020-30/09/2020 :0,00€

η) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/10/2020 :0,00€

θ) Πρόστιμο παρ. 1α και 2α άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/12/2020-31/12/2020 :0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**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.