



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2527

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/03/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/06/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,

-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2022-30/06/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2022-30/09/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2022-31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2023-30/06/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2023-30/09/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ,
-/10.04.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Διαπιστώσεις Παράβασης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/03/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/06/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2022-30/06/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2022-30/09/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2022-31/12/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2023-30/06/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2023-30/09/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Με την υπ' αριθμόν/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 10/04/2024 αντίστοιχων Διαπιστώσεων Παράβασης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ. Η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ την υπ' αριθμόν/24-01-2024 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/10/2023-31/12/2023, εξαιτίας της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν

...../14-02-2024 εντολή ελέγχου. Στις 07/03/2024 απεστάλη στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά το υπ' αριθμόν/05-03-2024 έγγραφο, με το οποίο της κοινοποιήθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου, καθώς και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. έως και την ημερομηνία κοινοποίησης των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 397 του ν.4512/2018.

Η προσφεύγουσα έκανε χρήση της ανωτέρω δυνατότητας και προέβη στην υποβολή των υπ' αριθμ./22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024 και/27-03-2024 αντίστοιχα εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., οι οποίες ήταν πιστωτικές. Ως εκ τούτου, της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 100,00 € του άρθ. 54 του ν.4987/2022 ανά υποβληθείσα δήλωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1119/2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δε θα έπρεπε να της επιβληθούν τα ανωτέρω πρόστιμα, καθότι για όλες τις σχετικές φορολογικές περιόδους είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 397 του ν. 4512/2018:

«1. Η παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το 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 έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη 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.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος 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 των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

2. Η παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη 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.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος 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 του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, 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.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4987/2022:

«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,

[...]

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,

[...]

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 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ,

β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, 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 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)”

«[...]

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 Ν.4987/2022 που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν.4987/2022.- 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 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. 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 Ν.4987/2022. 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 Ν.4987/2022, 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 προηγούμενες υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.4987/2022. Ομοίως, το πρόστιμο του

άρθρου 54 Ν.4987/2022 επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις). [...]».

Επειδή περαιτέρω, στα παραδείγματα που αναφέρονται στο κεφάλαιο 2.2 Έμμεση φορολογία, 2.2.1 ΦΠΑ της ίδιας εγκυκλίου, διευκρινίζεται ότι:

Παράδειγμα 5: «Εστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής. Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή ΦΠΑ) υποβάλλει τροποποιητική δήλωση και το προς επιστροφή ποσό καταχωρείται προς έκπτωση. Σε αυτή την περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54, καθώς η αρχική δήλωση ήταν εμπρόθεσμη, ούτε πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, επειδή δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή».

Παράδειγμα 8: «Εστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, το οποίο έχει μεταφέρει στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει μείωση του ανωτέρω υπολοίπου σε 300 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 Ν.4987/2022, 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 Ν.4987/2022, ενώ αν το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό 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 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 Ν.4987/2022, οι οποίες όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή των υπ' αριθμ./22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024,/22-03-2024 και/27-03-2024 αντίστοιχα τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., οι οποίες ήταν πιστωτικές, εκπρόθεσμα μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμόν/14-02-2024 εντολής ελέγχου.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι εξακριβώθηκε πως οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών αυτών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμ./**10.04.2024** Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 ν.4987/2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

A)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/03/2021

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

B)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/06/2021

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Γ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Δ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Ε)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/03/2022

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

ΣΤ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2022-30/06/2022

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Ζ) 162/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2022-30/09/2022

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Η)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2022-31/12/2022

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Θ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/01/2023-31/03/2023

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

Ι)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/04/2023-30/06/2023

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

ΙΑ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/07/2023-30/09/2023

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

ΙΒ)/10.04.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ν.4987/2022 φορολογικής περιόδου 01/10/2023-31/12/2023

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.