

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ
ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΑΝΑΦΕΡΟΜΕΝΟ ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΑΦΜ
& ΑΡΙΘΜΟ ΠΡΩΤ. ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΔΙΑΤΑΚΤΙΚΟ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 9.9.2024

Αριθμός απόφασης: 2486

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348

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. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **16.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, κατά των από 9.2.2024 και με α/α από πράξεων επιβολής προστίμου των αρ. 54 και 58Α του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

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

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16.4.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις από 9.2.2024 και με α/α από πράξεις επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ. 54 και 58Α του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών περιόδων Μαρτίου 2019 έως και Αυγούστου 2023. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/18, στο πλαίσιο του ελέγχου που διενεργήθηκε, κατόπιν της από 21/12/2023 και με αριθμ. 2038/0/9873 εντολής ελέγχου Φ.Π.Α. του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Ειδικότερα επιβλήθηκαν τα κάτωθι πρόστιμα:

Α/Α Πρόστιμου	Περίοδος ΦΠΑ	Πρόστιμ ο	Υπό κρίση τροποποιητική δήλωση Χρεωστική/Πιστωτική	Αρχική δήλωση
.....	Μαρ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Απρ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαϊ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουν-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουλ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Αυγ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Σεπ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Οκτ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Νοε-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Δεκ-19	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιαν-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Φεβ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαρ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Απρ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαϊ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουν-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουλ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη

.....	Αυγ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Σεπ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Οκτ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Νοε-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Δεκ-20	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιαν-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Φεβ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαρ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Απρ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαϊ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουν-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουλ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Αυγ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Σεπ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Οκτ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Νοε-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Δεκ-21	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιαν-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Φεβ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαρ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Απρ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Μαϊ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουν-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουλ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Αυγ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη

.....	Σεπ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Οκτ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Νοε-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Δεκ-22	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Ιαν-23	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Φεβ-23	55,12	Χρεωστική (χρεωστικό υπόλοιπο 110,24)	Εμπρόθεσμη
.....	Μαρ-23	100,00	Πιστωτική	Εμπρόθεσμη
.....	Απρ-23	31,08	Χρεωστική (χρεωστικό υπόλοιπο 62,16)	Εμπρόθεσμη
.....	Μαϊ-23	80,39	Χρεωστική (χρεωστικό υπόλοιπο 160,77)	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουν-23	147,76	Χρεωστική (χρεωστικό υπόλοιπο 295,52)	Εμπρόθεσμη
.....	Ιουλ-23	101,74	Χρεωστική (χρεωστικό υπόλοιπο 203,48)	Εμπρόθεσμη
.....	Αυγ-23	58,80	Χρεωστική (χρεωστικό υπόλοιπο 117,59)	Εμπρόθεσμη
	Σύνολο	5.274,89		

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ως άνω πράξεων, προβάλλοντας ότι εξαιτίας τεχνικών περιορισμών του συστήματος, οι τροποποιήσεις οι οποίες μετέβαλλαν το πιστωτικό υπόλοιπο των δηλώσεων, δεν μεταφέρονταν άμεσα στην επόμενη περίοδο. Αποτέλεσμα αυτού ήταν για τις σχετικές περιόδους να χρειάζεται η υποβολή δεύτερων τροποποιητικών δηλώσεων την επομένη κάθε φορά ημέρα. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να ακυρωθούν δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι υπό κρίση τροποποιητικές δηλώσεις που υποβλήθηκαν δυνάμει του ν. 4512/2018 είχαν πιστωτικό υπόλοιπο, και λαμβάνοντας υπόψη τις αρ./2023 και/2023 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας για όμοιες περιπτώσεις.

Επειδή, σύμφωνα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 18 - Υποβολή φορολογικής δήλωσης

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.

Άρθρο 19 - Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται 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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική 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 περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων [.....]

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, 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: «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, υποβάλει 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 τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται αν το υπόλοιπο αυτής είναι χρεωστικό, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ, οι οποίες όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στην με αριθ.πρωτ...../22-12-2023 Γνωστοποίηση του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής που κοινοποιήθηκε βάσει της με αριθ...../21-12-2023 αρχικής εντολής ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α. και πριν την σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και την έκδοση προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., υπέβαλε τις υπό κρίση τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4512/2018, με τις οποίες τροποποιούσε το πιστωτικό υπόλοιπο των αρχικών δηλώσεων.

Επειδή σύμφωνα με το από 22.4.2024 έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και όπως προκύπτει από το σύστημα «taxis», οι αρχικές δηλώσεις των υπό κρίση περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όσον αφορά την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων των περιόδων Μαρτίου 2019 έως και Ιανουαρίου 2023 καθώς και Μαρτίου 2023 οι οποίες έχουν πιστωτικό υπόλοιπο, επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ συνολικού ύψους 4.800,00 € (=48 X 100,00 €), και όσον αφορά την εκπρόθεσμη υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης Φεβρουαρίου 2023 καθώς και των τροποποιητικών δηλώσεων περιόδων Απριλίου 2023 έως και Σεπτεμβρίου 2023 οι οποίες έχουν χρεωστικό υπόλοιπο επιβλήθηκαν πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ συνολικού ύψους 474,89 € (= 50% X 949,76 €),

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, όσον αφορά τις περιόδους Φεβρουαρίου 2023 καθώς και Απριλίου 2023 έως και Σεπτεμβρίου 2023, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων των εν λόγω περιόδων τον Ιανουάριο του 2024, και δεδομένου ότι οι τροποποιητικές δηλώσεις των περιόδων αυτών έχουν χρεωστικό υπόλοιπο.

Ωστόσο, όσον αφορά τις περιόδους Μαρτίου 2019 έως και Ιανουαρίου 2023 καθώς και Μαρτίου 2023, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις έχουν πιστωτικό υπόλοιπο, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων των ως άνω περιόδων δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα για τις ανωτέρω περιόδους πρέπει να ακυρωθούν.

Αποφαιζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 16.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α. την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ:

Α/Α Προστίμου	Ημερομηνία Προστίμου	Περίοδος ΦΠΑ
.....	9.2.2024	Μαρ-19
.....	9.2.2024	Απρ-19
.....	9.2.2024	Μαϊ-19
.....	9.2.2024	Ιουν-19
.....	9.2.2024	Ιουλ-19
.....	9.2.2024	Αυγ-19
.....	9.2.2024	Σεπ-19
.....	9.2.2024	Οκτ-19

.....	9.2.2024	Νοε-19
.....	9.2.2024	Δεκ-19
.....	9.2.2024	Ιαν-20
.....	9.2.2024	Φεβ-20
.....	9.2.2024	Μαρ-20
.....	9.2.2024	Απρ-20
.....	9.2.2024	Μαϊ-20
.....	9.2.2024	Ιουν-20
.....	9.2.2024	Ιουλ-20
.....	9.2.2024	Αυγ-20
.....	9.2.2024	Σεπ-20
.....	9.2.2024	Οκτ-20
.....	9.2.2024	Νοε-20
.....	9.2.2024	Δεκ-20
.....	9.2.2024	Ιαν-21
.....	9.2.2024	Φεβ-21
.....	9.2.2024	Μαρ-21
.....	9.2.2024	Απρ-21
.....	9.2.2024	Μαϊ-21
.....	9.2.2024	Ιουν-21
.....	9.2.2024	Ιουλ-21
.....	9.2.2024	Αυγ-21
.....	9.2.2024	Σεπ-21
.....	9.2.2024	Οκτ-21
.....	9.2.2024	Νοε-21
.....	9.2.2024	Δεκ-21
.....	9.2.2024	Ιαν-22
.....	9.2.2024	Φεβ-22
.....	9.2.2024	Μαρ-22
.....	9.2.2024	Απρ-22
.....	9.2.2024	Μαϊ-22
.....	9.2.2024	Ιουν-22
.....	9.2.2024	Ιουλ-22
.....	9.2.2024	Αυγ-22
.....	9.2.2024	Σεπ-22
.....	9.2.2024	Οκτ-22
.....	9.2.2024	Νοε-22
.....	9.2.2024	Δεκ-22
.....	9.2.2024	Ιαν-23
.....	9.2.2024	Μαρ-23

Β. Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 58Α του ΚΦΔ:

Α/Α Προστίμου	Ημερομηνία Προστίμου	Περίοδος ΦΠΑ
.....	9.2.2024	Φεβ-23
.....	9.2.2024	Απρ-23
.....	9.2.2024	Μαϊ-23
.....	9.2.2024	Ιουν-23
.....	9.2.2024	Ιουλ-23
.....	9.2.2024	Αυγ-23

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

ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘ. 54 & 58^A του ΚΦΔ:

Α/Α Προστίμου	Ημερομηνία Προστίμου	Περίοδος ΦΠΑ	Πρόστιμο
.....	9.2.2024	Μαρ-19	0,00
.....	9.2.2024	Απρ-19	0,00
.....	9.2.2024	Μαϊ-19	0,00
.....	9.2.2024	Ιουν-19	0,00
.....	9.2.2024	Ιουλ-19	0,00
.....	9.2.2024	Αυγ-19	0,00
.....	9.2.2024	Σεπ-19	0,00
.....	9.2.2024	Οκτ-19	0,00
.....	9.2.2024	Νοε-19	0,00
.....	9.2.2024	Δεκ-19	0,00
.....	9.2.2024	Ιαν-20	0,00
.....	9.2.2024	Φεβ-20	0,00
.....	9.2.2024	Μαρ-20	0,00
.....	9.2.2024	Απρ-20	0,00
.....	9.2.2024	Μαϊ-20	0,00
.....	9.2.2024	Ιουν-20	0,00
.....	9.2.2024	Ιουλ-20	0,00
.....	9.2.2024	Αυγ-20	0,00
.....	9.2.2024	Σεπ-20	0,00
.....	9.2.2024	Οκτ-20	0,00
.....	9.2.2024	Νοε-20	0,00
.....	9.2.2024	Δεκ-20	0,00
.....	9.2.2024	Ιαν-21	0,00
.....	9.2.2024	Φεβ-21	0,00
.....	9.2.2024	Μαρ-21	0,00
.....	9.2.2024	Απρ-21	0,00
.....	9.2.2024	Μαϊ-21	0,00
.....	9.2.2024	Ιουν-21	0,00
.....	9.2.2024	Ιουλ-21	0,00
.....	9.2.2024	Αυγ-21	0,00
.....	9.2.2024	Σεπ-21	0,00

.....	9.2.2024	Οκτ-21	0,00
.....	9.2.2024	Νοε-21	0,00
.....	9.2.2024	Δεκ-21	0,00
.....	9.2.2024	Ιαν-22	0,00
.....	9.2.2024	Φεβ-22	0,00
.....	9.2.2024	Μαρ-22	0,00
.....	9.2.2024	Απρ-22	0,00
.....	9.2.2024	Μαϊ-22	0,00
.....	9.2.2024	Ιουν-22	0,00
.....	9.2.2024	Ιουλ-22	0,00
.....	9.2.2024	Αυγ-22	0,00
.....	9.2.2024	Σεπ-22	0,00
.....	9.2.2024	Οκτ-22	0,00
.....	9.2.2024	Νοε-22	0,00
.....	9.2.2024	Δεκ-22	0,00
.....	9.2.2024	Ιαν-23	0,00
.....	9.2.2024	Φεβ-23	55,12
.....	9.2.2024	Μαρ-23	0,00
.....	9.2.2024	Απρ-23	31,08
.....	9.2.2024	Μαϊ-23	80,39
.....	9.2.2024	Ιουν-23	147,76
.....	9.2.2024	Ιουλ-23	101,74
.....	9.2.2024	Αυγ-23	58,8
.....		Σύνολο	474,89

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.