



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 4/10/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

2711

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312-370, -347

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **27-5-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/1/2023 - 31/3/2023	100,00€

2		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/4/2023 – 30/6/2023	100,00€
3		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/7/2023 – 30/9/2023	100,00€
4		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/10/2023 – 31/12/2023	100,00€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις, στην ανωτέρω παράγραφο 4, πράξεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 1/1/2023 – 31/12/2023 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 Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-5-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την με αριθ. / **13-5-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **100,00€**, λόγω **εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ. / 2024 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου **1/1/2023 - 31/3/2023**, χωρίς να προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

2) Με την με αριθ. / **13-5-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **100,00€**, λόγω **εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ. / 2024 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου **1/4/2023 – 30/6/2023**, χωρίς να προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

3) Με την με αριθ. / **13-5-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **100,00€**, λόγω **εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ. / 2024 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου **1/7/2023 – 30/9/2023**, χωρίς να προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

4) Με την με αριθ. / **13-5-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **100,00€**, λόγω **εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθ. / 2024 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ**, φορολογικής περιόδου **1/10/2023 – 31/12/2023**, χωρίς να προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το σύστημα **Elenxis**, έχει υποβάλλει για το έτος 2023 τις κάτωθι αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, ήτοι:

Αρ.Δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Διαχ.Περίοδος(ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος(ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Προσαύξηση	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις	Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις
.....	2024	2513	A	01/10/2023	31/12/2023	19.940,00	17.500,00	17.446,31	,00	,00	7.725,19	,00	2.440,00
.....	2024	2513	T	01/10/2023	31/12/2023	19.940,00	17.500,00	17.495,77	,00	,00	7.680,99	,00	2.440,00
.....	2023	2513	A	01/07/2023	30/09/2023	29.410,16	26.020,16	27.350,74	,00	,00	7.738,02	,00	3.390,00
.....	2024	2513	T	01/07/2023	30/09/2023	29.410,16	26.020,16	27.350,74	,00	,00	7.681,95	,00	3.390,00
.....	2023	2513	A	01/04/2023	30/06/2023	27.450,00	20.720,00	24.397,27	,00	,00	7.433,91	,00	3.390,00
.....	2023	2513	T	01/04/2023	30/06/2023	27.450,00	20.720,00	24.397,27	,00	,00	7.418,60	,00	3.390,00
.....	2024	2513	T	01/04/2023	30/06/2023	27.450,00	20.720,00	24.397,27	,00	,00	7.362,53	,00	3.390,00
.....	2023	2513	A	01/01/2023	31/03/2023	32.030,00	25.900,00	25.513,69	,00	,00	6.551,34	,00	2.930,00
.....	2023	2513	T	01/01/2023	31/03/2023	32.030,00	25.900,00	25.513,69	,00	,00	6.536,03	,00	2.930,00
.....	2024	2513	T	01/01/2023	31/03/2023	32.030,00	25.900,00	25.280,06	,00	,00	6.479,96	,00	2.930,00

Με το με αριθ. πρωτ./17-4-2024 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ κοινοποιήθηκε στις 17-4-2024 ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η με αριθ./17-4-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2023 καθώς και γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν αιτήματος της Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΧ/ΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΩΝ [ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.] στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ χωρών – μελών της Ε.Ε..

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2023. Κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι από τις τροποποιητικές δηλώσεις δεν προέκυπτε ποσό φόρου προς καταβολή, η Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ καταλόγισε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00€ ευρώ για καθεμία από τις ανωτέρω εκπρόθεσμες υποβολές τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18, 19, 54 και 58Α του Κ.Φ.Δ..

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλούμενος την με αριθ./ 2-2-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου ισχυριζόμενος ότι δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης κατ' άρθρ. 54 παρ. 1α και 2α του Κ.Φ.Δ. κύρωσης, καθόσον κατά την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές. Επιπλέον, οι αρχικές δηλώσεις για τις αντίστοιχες φορολογικές περιόδους είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» 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 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» 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 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» 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 «Διαδικαστικές παραβάσεις» 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 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)» 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 προηγούμενες 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, 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 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, στην προκείμενη περίπτωση, κατόπιν αιτήματος της Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΧ/ΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΩΝ [ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.], στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ χωρών – μελών της Ε.Ε., εκδόθηκε η με αριθ./17-4-2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2023, καθώς και γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις 17-4-2024 με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.

Επειδή, εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές πιστωτικές δηλώσεις ΦΠΑ, φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2023 και ειδικότερα:

1) Με την με αριθ./2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1/2023 - 31/3/2023, προέκυψε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου κατά 71,38€, ενώ η αρχική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα με την με αριθ. δήλωση στις 26-4-2023.

2) Με την με αριθ./2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/4/2023 - 30/6/2023, από την οποία δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ενώ η αρχική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα με την με αριθ. δήλωση στις 31-7-2023.

3) Με την με αριθ./2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/7/2023 - 30/9/2023, από την οποία δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ενώ η αρχική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα με την με αριθ. δήλωση στις 11-10-2023.

4) Με την με αριθ./2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/10/2023 - 31/12/2023, από την οποία δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ενώ η αρχική δήλωση της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα με την με αριθ. δήλωση στις 23-1-2024.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, από τις οποίες προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 27-5-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ήτοι:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. Περίοδος
1		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/1/2023 - 31/3/2023
2		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/4/2023 - 30/6/2023

3		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/7/2023 – 30/9/2023
4		13-5-2024	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ	1/10/2023 – 31/12/2023

1. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 13-5-2024) Φορ. Περιόδου 1/1/2023 – 31/3/2023

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 0,00€

2. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 13-5-2024) Φορ. Περιόδου 1/4/2023 – 30/6/2023

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 0,00€

3. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης 13-5-2024) Φορ. Περιόδου 1/7/2023 – 30/9/2023

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 0,00€

4. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/ 13-5-2024) Φορ. Περιόδου 1/10/2023 – 31/12/2023

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

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ

Πρόστιμο συνολικού ποσού: 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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.