



Αθήνα, 25.11.2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 3168

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23/07/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....». με Α.Φ.Μ.με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στην, επί της οδού, κατά των κάτωθι Πράξεων Επιβολής Προστίμου αρθ.53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

Α/Α	Αριθ. έκθεσης διαπίστωσης	Αριθμός & Ημ/νια Πράξη	Φορολογική περίοδος
1	...../26.6.2024	...../26.6.2024	9 ^{ος} 2018
2	...../26.6.2024	...../26.6.2024	11 ^{ος} 2018
3	...../26.6.2024	...../26.6.2024	8 ^{ος} 2018
4	...../26.6.2024	...../26.6.2024	10 ^{ος} 2018
5	...../26.6.2024	...../26.6.2024	10 ^{ος} 2018
6	...../26.6.2024	...../26.6.2024	12 ^{ος} 2018

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 26.6.2024 οικείες εκθέσεις διαπίστωσης παραβάσεων .
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας με την επωνυμία «.....». με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθ. /26.6.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024) λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις 27.5.2024 για την φορολογική περίοδο από 01/09/2018 έως 30/09/2018.

Β) Με την με αριθ. /26.6.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024)φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις 27.5.2024 για την φορολογική περίοδο από 01/11/2018 έως 30/11/2018.

Γ) Με την με αριθ. /26.6.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις 27.5.2024 για την φορολογική περίοδο από 01/08/2018 έως 31/08/2018.

Δ) Με την με αριθ. /26.6.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις 27.5.2024 για την φορολογική περίοδο από 01/010/2018 έως 31/10/2018.

Ε) Με την με αριθ. /26.6.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024), λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις 27.5.2024 για την φορολογική περίοδο από 01/10/2018 έως 31/10/2018.

ΣΤ Με την με αριθ..... /26.6.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 100,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

53 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024 , λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις 27.5.2024 για την φορολογική περίοδο από 01/12/2018 έως 31/12/2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./19-04-2024 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και του αιτήματος παροχής στοιχείων και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 5104/2024, υπέβαλε έξι (6) τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για την χρονική περίοδο 01/08/2018 έως 31/12/2018 με τις οποίες μετέβαλε το πιστωτικό υπόλοιπο των αρχικών δηλώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. ν.5104/2024.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εμπρόθεσμη υποβολή αρχικών πιστωτικών δηλώσεων.
2. Υποβολή πιστωτικών τροποποιητικών δηλώσεων μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./19.4.2024 εντολής ελέγχου και της με αριθ. πρωτοκ./14.5.2024 αντίστοιχης γνωστοποίησης διενέργειας ελέγχου, στην οποία αναφέρεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων
3. Οι διατάξεις του αρθ.53 παρ. 1,6 και 7 του ν. 5104/2024 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, όπως στην προκειμένη περίπτωση.
4. Η προσφεύγουσα είναι ασφαλιστική εταιρεία και τα έσοδά της προέρχονται από προμήθειες από ασφάλιστρα, οπότε δεν προκύπτει Φ.Π.Α. εσόδων και για το λόγο αυτό μέχρι σήμερα δεν υποβάλλει χρεωστικές δηλώσεις Φ.Π.Α.
5. Τα παραστατικά που αφαίρεσε η εταιρεία από τα βιβλία της ήταν όλα του Αυγούστου 2018, αλλά επειδή έχει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., έπρεπε να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις μέχρι και τον Δεκέμβριο 2018, ώστε να συμφωνούν τα βιβλία με τις αντίστοιχες δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ εκ παραδρομής υποβλήθηκε η ίδια εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για τον μήνα Οκτώβριο 2018 δύο φορές την ίδια μέρα εκ παραδρομής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 38 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών 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.

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024 ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 6 του άρθρου 53. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του νέου ΚΦΔ (Ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία 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 μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

1.« Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση

καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,

γ) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248),

δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

.....
7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής: α) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, κατά την προηγούμενη κωδικοποίηση του Κ.Φ.Δ., με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 οριζόταν 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,

.....
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α` της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α`, β`, γ`, δ`, στ` και ιγ` της παρ. 1.».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «2) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α').

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54).

.....
Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει

αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών».

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 προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α, αλλά του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα, (άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ) αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, (άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ) 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 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 υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει της υπ' αριθμ./19.4.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας για την περίοδο από 01/01/2018-31/12/2018 διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Εισοδήματος, ΦΠΑ, καθώς και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου κοινοποιήθηκε κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 14 του ΚΦΔ, ν.5104/2024, η με αρ. πρωτ./14.5.2024

γνωστοποίηση διενέργειας ελέγχου, στην οποία αναφέρεται και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του νέου ΚΦΔ (ν. 5104/2024) για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις που περιλαμβάνονται στην σχετική εντολή ελέγχου.

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα**, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ./19.4.2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου), τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ στις **27.5.2024** από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ήτοι προέκυψε ποσό φόρου προς έκπτωση (πιστωτικές δηλώσεις), συνεπεία των οποίων επιβλήθηκαν τα υπό κρίση πρόστιμα του αρθ. 53 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, ως κάτωθι:

Αρ.& Ημ/νια υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ	Φορολογική περίοδος	Πράξη Επιβολής Προστίμου
...../27.5.2024	9ος 2018	...../26.6.2024
...../27.5.2024	11ος 2018	...../26.6.2024
...../27.5.2024	8ος 2018	...../26.6.2024
...../27.5.2024	10ος 2018	...../26.6.2024
...../27.5.2024	10ος 2018	...../26.6.2024
...../27.5.2024	12ος 2018	...../26.6.2024

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα taxis – εικόνα υποκειμένου ΦΠΑ έτους 2018- η προσφεύγουσα για τις φορολογικές περιόδους 9^{ου}, 11^{ου}, 8^{ου} και 12^{ου} μήνα του έτους 2018 υπέβαλε εμπρόθεσμα αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ενώ για την φορολογική περίοδο Οκτωβρίου 2018 η αντίστοιχη αρχική δήλωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ως κάτωθι:

Αριθ.& Ημ/νια υποβολής αρχικής δήλωσης ΦΠΑ	Φορολογική περίοδος
...../24.10.2018 (εμπρόθεσμη αρχική δήλωση)	9ος 2018
...../19.12.2018 (εμπρόθεσμη αρχική δήλωση)	11ος 2018
...../26.9.2018(εμπρόθεσμη αρχική δήλωση)	8ος 2018
...../9.9.2019 (εκπρόθεσμη αρχική δήλωση)	10ος 2018
...../21.1.2019 (εμπρόθεσμη αρχική δήλωση)	12ος 2018

Επειδή βάσει των ανωτέρω η προσφεύγουσα είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 9^{ου}, 11^{ου}, 8^{ου} και 12^{ου} μήνα 2018 . Δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί

εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές δεν παρουσιάζουν ποσό φόρου προς καταβολή, για την εκπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα με τις υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή ως προς την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη πράξη προστίμου που αφορά σε εκπρόθεσμη υποβολή της με αριθμό/27.5.2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο Οκτωβρίου 2018, επειδή η αντίστοιχη αρχική δήλωση της εν λόγω φορολογικής περιόδου υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, ορθά επιβλήθηκε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής.

Επειδή ωστόσο, όπως διαπιστώνεται από το σύστημα taxis, για την ίδια φορολογική περίοδο Οκτωβρίου 2018 κατά την ίδια ημερομηνία (27.5.2024) υποβλήθηκε και δεύτερη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση με αριθμό/27.5.2024 με το ίδιο ακριβώς περιεχόμενο με την πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική με αριθμό/27.5.2024, προφανώς εκ παραδρομής, για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο με την υπ' αριθμ./2024 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η δεύτερη τροποποιητική δήλωση περιόδου φορολογικής περιόδου Οκτωβρίου 2018 δήλωση υποβλήθηκε εκ παραδρομής γίνεται δεκτός και το επιβληθέν με την υπ' αριθμ./2024 πράξη πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία υποβολής 23/07/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....». με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

Α) την ακύρωση των με αριθμό/2024,/2024,/2024,/2024 και/2024 Πράξεων επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 και

Β) την επικύρωση της με αριθμό/2024, Πράξης επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας

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

Φορολογικό έτος 2018

-Πρόστιμο αρθ.53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/09/2018-30/09/2018 (ακύρωση της υπ' αριθμ./2024 Πράξης) : **0,00€**

-Πρόστιμο αριθ. 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/11/2018-30/11/2018 (ακύρωση της υπ' αριθμ./2024 Πράξης) : **0,00€**

-Πρόστιμο αριθ. 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/08/2018-31/08/2018 (ακύρωση της υπ' αριθμ./2024 Πράξης) : **00,00€**

-Πρόστιμο αριθ. 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/10/2018 (ως η υπ' αριθμ./2024 Πράξης) : **100,00€**

-Πρόστιμο αριθ. 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/10/2018 (ακύρωση της υπ' αριθμ./2024 Πράξης) : **0,00€**

-Πρόστιμο αριθ. 53 του ΚΦΔ (ν.5104/2024) φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018 (ακύρωση της υπ' αριθμ./2024 Πράξης) : **0,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών¹**

**Ο Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ακριβές Αντίγραφο
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.