



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 21/07/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2497

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 140 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
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 1069/04-03-2014 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 15/04/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, με αντικείμενο δραστηριότητας «.....», διεύθυνση Τ.Κ. κατά: α) του προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 ποσού 6.246,35 ευρώ, το οποίο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα από την Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής και βεβαιώθηκε (οίκοθεν) από το ΚΕΒΕΙΣ Αττικής με Α.Τ.Β. /17-03-2025

και Αριθμό Χ.Κ./17-03-2025, β) της από 10/04/2025 ρητής αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής επί των υπ' αριθμ./24-03-2025 και/24-03-2025 ηλεκτρονικών αιτημάτων της προσφεύγουσας για διαγραφή του ως άνω προστίμου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το ανωτέρω πρόστιμο του οποίου ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/04/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ** η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα 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 την υπ' αριθμ. Α.Τ.Β./17-03-2025 (Αριθμός Χ.Κ./...../17-03-2025) πράξη ταμειακής βεβαίωσης του ΚΕΒΕΙΣ Αττικής, βεβαιώθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 ποσού 6.246,35 ευρώ. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε, λόγω της υποβολής της υπ' αριθμ./13-03-2025 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3γ του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ./30-07-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα τη με αριθμό καταχώρισης/05-07-2024 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για τη φορολογική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023, από την οποία προέκυψε «Πιστωτικό για επιστροφή» (κωδ. 750 εντύπου Ν) ύψους 12.492,69 ευρώ.

Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./30-07-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής για την ανωτέρω διαχειριστική περίοδο, προκειμένου να διενεργηθεί μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος βάσει της ΔΕΛ Β/12-09-2017 «Οδηγίες διενέργειας μερικού ελέγχου για την επίσπευση της διαδικασίας επιστροφής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κερδοσκοπικού χαρακτήρα» καθώς και της ΔΕΛ Β/06-12-2017.

Διαρκούντος του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 33 ν.5104/2024, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 13/3/2025 βάσει του άρθρου 23 του ν. 5104/2024, την υπ' αριθμ./..... τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, με την οποία, στη φορολογική αναμόρφωση του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως», δήλωσε «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ποσού 71.907,36 ευρώ, έναντι ποσού 15.122,40 ευρώ που είχε δηλωθεί με την αρχική δήλωση. Ως αποτέλεσμα αυτού, το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή ύψους 12.492,69 ευρώ μηδενίστηκε.

Ο έλεγχος έκρινε ότι τα αριθμητικά δεδομένα της υπ' αριθμ./13-03-2025 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, συμφωνούν με τα δεδομένα από τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία, δεν εξέδωσε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για την ελεγχόμενη

φορολογική περίοδο 01/01/2023 – 31/12/2023 και συνέταξε άνευ ετέρου την από 27/03/2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου).

Για την εν λόγω με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στις 13/3/2025, επιβλήθηκε από το ΚΕΦΟΔΕ Αττικής πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 5104/2024 ποσού 6.246,35 ευρώ, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

Ενόψει των ανωτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε μέσω της εφαρμογής MyAADE – «Τα Αιτήματά μου» τα υπ' αριθμ./24-03-2025 και/24-03-2025 ηλεκτρονικά αιτήματα για διαγραφή του ως άνω προστίμου. Τα εν λόγω αιτήματα απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή, με την εξής αιτιολογία:

«Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος μα α/α/13-03-2025 με το ν. 4512/2018 βεβαιώθηκε η διαφορά φόρου ποσού 12.492,69 ευρώ. Επ' αυτής της δήλωσης βεβαιώθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 5104/2024 ποσού 6.246,35 ευρώ»

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται:

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή,
- Να διαγραφεί το ως άνω πρόστιμο της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής,
- -Να επανεξεταστεί η ορθότητα της από 10/04/2025 αρνητικής απάντησης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής,

προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η εταιρεία ουδέποτε εισέπραξε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 12.492,69 ευρώ της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023.
2. Η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023, υποβλήθηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση οποιασδήποτε καταλογιστικής πράξης και δεν προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο προς καταβολή.
3. Η εν λόγω τροποποιητική δήλωση έγινε, στο σύνολό της, δεκτή από τον έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.
4. Στην εταιρεία δεν κοινοποιήθηκε οποιαδήποτε πράξη προσδιορισμού φόρου και πράξη επιβολής προστίμου σχετική με το εν λόγω πρόστιμο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ν.5104/2024, ορίζεται 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.5104/2024, ορίζεται 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 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 του άρθρου 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

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)», ορίζεται ότι:

«1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία)

- 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 ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- 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).

γ) Για τη μείωση του προστίμου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος που προβλέπεται στην ανωτέρω περίπτωση β), ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτει τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης.

δ) Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, δεν θίγεται μεν το δικαίωμα του φορολογούμενου να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις (π.χ. για την τροποποίηση των περιγραφικών στοιχείων ακινήτων), εντούτοις, προσδιορισθέντες φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Τέλος, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη...

β

Επειδή, με την παρ.2 του άρθρου 35 του ν. 4646/2019, τροποποιήθηκε η παρ.1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 54 παρ.1 ν. 5104/2024), σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019:

«Επί του άρθρου 35

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 επιχειρείται να αντιμετωπιστούν σοβαρές δυσλειτουργίες στις περιπτώσεις όπου ο αρχικός καταλογισμός εξαφανίζεται ή διορθώνεται με την απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ.

Με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται».

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 13/03/2025, βάσει του άρθρου 23 του ν. 5104/2024, την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος

φορολογικού έτους 2023, κατόπιν ελέγχου από το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής και πριν την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, βάσει της οποίας το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή, ύψους 12.492,69 ευρώ (βάσει της αρχικής δήλωσης), μηδενίστηκε.

Επειδή εν συνεχεία, επιβλήθηκε από το ΚΕΦΟΔΕ Αττικής πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 54 ν. 5104/2024 ποσού 6.246,35 ευρώ, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, το οποίο υπολογίστηκε με συντελεστή 50% επί της διαφοράς μεταξύ πιστωτικού ποσού για συμψηφισμό αρχικής δήλωσης-κωδ. 012 (13.564,69 ευρώ) και πιστωτικού ποσού για συμψηφισμό τροποποιητικής δήλωσης-κωδ.012 (1.072,00 ευρώ)

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τις σχετικές οδηγίες και διευκρινίσεις που έχουν δοθεί από τη Διοίκηση για την ομοιόμορφη εφαρμογή αυτών, το πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 (και ν.4987/2022) και του νυν πλέον άρθρου 54 παρ.1, εφαρμόζεται επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή.

Επειδή επίσης, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019, τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 και ορίστηκε ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Διευκρινίστηκε δε ότι τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που, με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από το φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή εν προκειμένω δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή, όπως εσφαλμένα διατυπώνεται από τη φορολογική αρχή στην από 10/04/2025 απάντηση της στα αιτήματα της προσφεύγουσας, αλλά διαφορά πιστωτικού ποσού για συμψηφισμό μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, επιπλέον το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2023, ύψους 12.492,69 ευρώ, δεν έχει εισπραχθεί, εφόσον κατόπιν ελέγχου από το 1^ο ΕΛΚΕ Αττικής αυτό μηδενίστηκε.

Κατόπιν αυτών κρίνεται ότι το υπό κρίση πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) πρέπει να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 15/04/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και την ακύρωση του προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 ποσού 6.246,35 ευρώ, το οποίο επιβλήθηκε από την Προϊσταμένη του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής και βεβαιώθηκε από το ΚΕΒΕΙΣ Αττικής με Α.Τ.Β./17-03-2025 και Αριθμό Χ.Κ./17-03-2025.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2023

-Πρόστιμο 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 με Α.Τ.Β...../17-03-2025 και Αριθμό Χ.Κ./17-03-2025: 0,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η 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.