



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1408

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, αρ. κατά των:

Α) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018,

- Β) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018,
- Γ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,
- Δ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,
- Ε) με αριθμό /19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,
- ΣΤ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,
- Ζ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,
- Η) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,
- Θ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,
- Ι) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,
- ΙΑ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες διαπιστώσεις παράβασης.
6. Την από 22/05/2023 εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης 18-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε 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:

Α) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2018 έως 30/09/2018 στις 01/02/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Β) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2018 έως 31/12/2018 στις 03/02/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Γ) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 έως 31/03/2019 στις 04/02/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Δ) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2019 έως 30/06/2019 στις 09/02/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Ε) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2019 έως 30/09/2019 στις 17/02/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

ΣΤ) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2019 έως 31/12/2019 στις 28/02/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Ζ) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2020 έως 31/03/2020 στις 08/03/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Η) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2020 έως 30/06/2020 στις 09/03/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Θ) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2020 έως 30/09/2020 στις 10/03/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Ι) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α.

φορολογικής περιόδου 01/10/2020 έως 31/12/2020 στις 11/03/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

ΙΑ) Με τη με αριθμό/19-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2021 έως 31/03/2021 στις 16/03/2022 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις με αριθμό-/19-04-2023 διαπιστώσεις παράβασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε τις εκπρόθεσμες δηλώσεις Φ.Π.Α. κατόπιν κοινοποίησης της με αριθμό/29-10-2021 εντολής ελέγχου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επισημαίνεται ότι από τις αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν προέκυψε φόρος για καταβολή καθώς όλες αποτελούν δηλώσεις με πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α..
- Σύμφωνα με την με αριθμό/23-03-2018 Απόφαση της Δ.Ε.Δ. Αθηνών δεν επιβάλλεται πρόστιμο λόγω της μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου από τον έλεγχο, βάσει της ΠΟΛ.1219/2018.
- Δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή του επίμαχου προστίμου και ως εκ τούτου αυτό δεν μπορεί να επιβληθεί.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.2859/2000:

«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.

2α. Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο.

3. Δήλωση ΦΠΑ δεν υποβάλλουν οι υπόχρεοι που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, από το χρόνο υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολής.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 18 του ν.4987/2022 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του ν.4512/2018:

«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.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 του ν.4987/2022 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 397 του ν.4512/2018:

«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.

δ) Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενων φόρων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την περ. γ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις περ. γ' και δ' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.»

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

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή 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)».

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 η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./19-10-2021 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τις υπ' αριθ./01-02-2022,/03-02-2022,/04-02-2022,/09-02-2022,/17-02-2022,/28-02-2022,/08-03-2022,

...../09-03-2022,/10-03-2022,/11-03-2022 και/16-03-2022 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ 3ου και 4ου τριμήνου του έτους 2018, 1ου, 2ου, 3ου και 4ου τριμήνου του έτους 2019, 1ου, 2ου, 3ου και 4ου τριμήνου του έτους 2020 και 1ου τριμήνου του έτους 2021 αντίστοιχα, με τις οποίες δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο μειωμένο σε σχέση με τις αρχικές δηλώσεις.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις, με εξαίρεση τη με αριθμό αρχική δήλωση 4ου τριμήνου του έτους 2020 η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 22/02/2021, είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων αυτών, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

1) Την επικύρωση της με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020 και

2) Την ακύρωση των:

Α) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018,

Β) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2018,

Γ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,

Δ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,

Ε) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,

ΣΤ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2019,

Ζ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,

Η) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,

Θ) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2020,

Ι) με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2021.

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

Φορολογικό έτος 2018

A) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
B) Η με αριθμό /19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €

Φορολογικό έτος 2019

A) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
B) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Γ) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Δ) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €

Φορολογικό έτος 2020

A) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
B) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Γ) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Δ) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	100,00€

Φορολογικό έτος 2021

A) Η με αριθμό/19-04-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ	0,00 €
--	--------

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.