



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/02/2024

Αριθμός απόφασης: 503

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

E-Mail : ded.ath@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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία, η οποία εδρεύει στην κατά των:

Α) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,

- Β) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Γ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Δ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Ε) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- ΣΤ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Ζ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Η) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Θ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Ι) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- ΙΑ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- ΙΒ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022, 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 με αριθμό πρωτ. εισήγηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, 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 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2022 έως 28/02/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Β) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό

..... τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/04/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Γ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2022 έως 30/06/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Δ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό/2023 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2022 έως 30/09/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Ε) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμότροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11/2022 έως 30/11/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

ΣΤ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 31/01/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Ζ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/03/2022 έως 31/03/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Η) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 € διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/05/2022 έως 31/05/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Θ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2022 έως 31/07/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Ι) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2022 έως 31/08/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

ΙΑ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2022 έως 31/10/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

ΙΒ) Με τη με αριθμό προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού **100,00 €** διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2022 έως 31/12/2022 στιςκατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από ταυτάριθμες διαπιστώσεις παράβασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών.

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις παράβασης η προσφεύγουσα υπέβαλε τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. κατόπιν κοινοποίησης της με αριθμό 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.

Η προσφεύγουσα 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 υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.
- Έλλειψη σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολόγησης των προσβαλλόμενων πράξεων.

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 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.

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 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, 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, 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 στις, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018, ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου, δώδεκα (12) μηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 01/2022 έως 12/2022, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση αυξημένο σε σχέση με τις αρχικές δηλώσεις, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ		ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	
	ΥΠΟΒΟΛΗ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΥΠΟΒΟΛΗ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ
ΙΑΝΙΑΟΥΡΙΟΣ 2022		33.976,70	.....	34.119,35
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2022		33.725,25	.....	33.847,76
ΜΑΡΤΙΟΣ 2022		33.412,79	.....	33.535,30
ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2022		35.962,71	.....	36.085,22
ΜΑΪΟΣ 2022		34.330,25	.....	34.461,50
ΙΟΥΝΙΟΣ 2022		33.650,41	.....	33.781,67
ΙΟΥΛΙΟΣ 2022		35.097,05	.....	35.228,24
ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2022		34.438,77	.....	34.569,96
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2022		35.811,00	.....	35.942,18
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2022		38.374,69	.....	38.529,29
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2022		37.767,30	.....	42.478,47
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2022		39.212,45	.....	39.429,36

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις 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 αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικά υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία και την ακύρωση των:

- A) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- B) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Γ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Δ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Ε) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- ΣΤ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Ζ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Η) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Θ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- Ι) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- ΙΑ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022,
- ΙΒ) με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2022.

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

Φορολογικό έτος 2022

A) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
B) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Γ) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Δ) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Ε) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
ΣΤ) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Ζ) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Η) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Θ) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
Ι) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
ΙΑ) Η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου άρ. 54 Κ.Φ.Δ.	0,00 €
ΙΒ) Η με αριθμό πράξη 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.