



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1220

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ .. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312348.

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. Την με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της , με ΑΦΜ , που έχει έδρα , νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά:

α) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

β) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

γ) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

- δ) της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
- ε) της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,
- στ) της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας « , 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/05/2023 – 31/05/2023, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και τις οποίες το υπόλοιπο ήταν πιστωτικό.

Β. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2023 – 31/06/2023, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και τις οποίες το υπόλοιπο ήταν πιστωτικό.

Γ. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/07/2023 – 31/07/2023, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και τις οποίες το υπόλοιπο ήταν πιστωτικό.

Δ. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2023 – 31/08/2023, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και τις οποίες το υπόλοιπο ήταν πιστωτικό.

Ε. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00€,

για το φορολογικό έτος 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/09/2023 – 31/09/2023, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και τις οποίες το υπόλοιπο ήταν πιστωτικό.

ΣΤ. Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, πρόστιμο ποσού 100,00€, για το φορολογικό έτος 2023, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2023 – 31/10/2023, η οποία υποβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 και τις οποίες το υπόλοιπο ήταν πιστωτικό.

Όπως προκύπτει από την από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Χανίων,, με βάση την αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. πραγματοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικός έλεγχος επιστροφής πιστωτικού ΦΠΑ αξίας 22.000,00€ με ελεγχόμενη περίοδο από 01/05/2023 έως 31/10/2023, κατόπιν αιτήματος που δημιουργήθηκε ηλεκτρονικά με την υποβολή της υπ' αρ. περιοδικής δήλωσης μηνός Οκτωβρίου 2023. Το αίτημα έλαβε αρ. πρωτ. και περιλαμβάνεται στην κατάσταση επιστροφής ΦΠΑ (.....) χαρακτηρισμό « ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΛΕΓΧΟΥ »

Στην σελίδα 10 της ως άνω έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι, έγινε αντιπαραβολικός έλεγχος των φορολογητέων εισροών και του ΦΠΑ εισροών των βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ της ελεγχόμενης περιόδου και προέκυψε συμφωνία του ΦΠΑ εισροών 24% του προοδευτικού συνόλου του λογαριασμού παρακολούθησης ΦΠΑ (των χρεώσεων και πιστώσεων) και του φόρου εισροών στον κωδ. 387 των περιοδικών δηλώσεων. Ωστόσο, προέκυψε ασυμφωνία ως προς την μεταφορά των φορολογητέων εισροών από τα λογιστικά αρχεία στον αντίστοιχο σωστό κωδικό στην περιοδική δήλωση. Συγκεκριμένα, πάγια που έχουν καταχωρηθεί στον λογαριασμό παρακολούθησης) » προοδευτικής αξίας 112.813,95€ έχουν καταχωρηθεί εσφαλμένα μερικός στον κωδικό 361 « ΑΓΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ » αντί του ορθού 362 για τα « ΠΑΓΙΑ ». Από τον έλεγχο συνιστάται, η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων ως προς την ορθή συμπλήρωση των κωδικών 361 και 362 με τις καθαρές αξίες των αγορών και παγίων.

Ακολουθως, όπως αναφέρεται στην σελίδα 31 της ίδιας έκθεσης, υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία, δυνάμει του ν. 4512/2018, τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για την συμφωνία των εγγραφών σε πάγια όπως προκύπτει ανά περίοδο από τους ως άνω λογαριασμούς ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ και ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ 24% (α/α δήλωσης) και δεν διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ασυμφωνίες ως προς το σύνολο του ΦΠΑ μεταξύ των ισοζυγίων και περιοδικών δηλώσεων της ελεγχόμενης περιόδου και γι' αυτό το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 937,72€ (κωδ. 502) και το ποσό που ζητήθηκε η επιστροφή (κωδ. 505) ποσού 22.000,00€ δεν μεταβάλλεται.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι εσφαλμένα επιβλήθηκαν τα ανωτέρω πρόστιμα καθώς οι υποβληθείσες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τους μήνες 5^{ος}, 6^{ος}, 7^{ος}, 8^{ος}, 9^{ος}, και 10^{ος} / 2023 δεν τροποποιούν κανένα επί της ουσίας ποσό είτε επί των εισροών, είτε επί του αναλογούν ΦΠΑ.

Συμπληρωματικά, η προσφεύγουσα εταιρεία στην προσφυγή της, παραθέτει την υπ' αρ. Απόφαση Δ.Ε.Δ, όπου υπήρξε διαγραφή προστίμων όταν οι φόροι προς πληρωμή ήταν ποσού πολύ μικρότερου εν συγκρίσει με τα επιβαλλόμενα πρόστιμα και τις υπ' αρ. Αποφάσεις Δ.Ε.Δ.,

όπου υπήρξε διαγραφή προστίμων σε περιπτώσεις υποβολής τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου προς απόδοση.

Τέλος, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι, υπό το φως της αρχής της χρηστής διοίκησης, τα επιβληθέντα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων, θα πρέπει να διαγράφουν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του Ν. 2859/2000 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 Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

...

3. ...

4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ 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 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, με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ 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 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

...

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

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α της παρ. 1 ...,

β) εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β , γ και δ της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων),

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β , γ , δ και στ της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος απλογραφικού λογιστικού συστήματος,

δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β , γ , δ και στ της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

...

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.

...».

Επειδή, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1119/22-06-2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του Ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» διευκρινίζεται ότι:

«α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του Ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

...

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγούμενες υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

...

2.2. Έμμεση Φορολογία

2.2.1. Φ.Π.Α.

...

Παράδειγμα 5

Έστω υποκείμενος στο Φ.Π.Α. με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση Φ.Π.Α. με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής.

Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή Φ.Π.Α.) 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.

...».

Επειδή, ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., η οποία υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 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, αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, συνεπώς, εφόσον η αρχική δήλωση Φ.Π.Α. έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για την ίδια περίοδο, από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή (ήτοι πρόκειται για δήλωση της ίδιας περιόδου με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο) και η οποία 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, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, δεδομένων των καταληκτικών ημερομηνιών εμπρόθεσμης υποβολής των σχετικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, εκπρόθεσμα τις επίμαχες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μηνών Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου του έτους 2023, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθώς το υπόλοιπό τους ήταν πιστωτικό, ενώ είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις αντίστοιχες αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., και συνεπεία εκπρόθεσμης υποβολής των ανωτέρω πιστωτικών τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€ ανά περιοδική δήλωση, ήτοι έξι (6) πρόστιμα συνολικού ποσού ύψους 600,00€ με τις προσβαλλόμενες με αριθμούςπράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και από τις αντίστοιχες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, για την εκπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ και, συνεπώς, τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **ακύρωση** των με αριθμούς προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

1.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	100,00€	00,00€

2.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	100,00€	00,00€

3.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	100,00€	00,00€

4.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	100,00€	00,00€

5.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	100,00€	00,00€

6.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ Φορολογικού έτους 2023	100,00€	00,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/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.