



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1160

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας, έδρα στην που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, κατά:

Α. των κάτωθι πράξεων άρθρου 53 παρ. 1γ του Κ.Φ.Δ. (πρώην άρθρο 54 παρ. 1α & 2α ν.4987/2022) :

- της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής φορολογικής περιόδου 01/02/2018-28/02/2018,

- της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ Αττικής φορολογικής περιόδου 01/02/2019-28/02/2019,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις διαπίστωσης παραβάσεων.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίαη 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2018 έως 28/02/2018, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/02/2019 έως 28/02/2019, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018 έως 30/04/2018, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2019 έως 30/04/2019, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2018 έως 30/06/2018, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2019 έως 30/06/2019, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2018 έως 31/12/2018, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ. 1γ Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/12/2019 έως 31/12/2019, στις 15/07/2024, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α. και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων (σχετ. η με αριθμ. Διαπίστωση Παράβασης).

Τα ανωτέρω πρόστιμα επιβλήθηκαν, λόγω της υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3γ του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Από τις δηλώσεις αυτές δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (πιστωτικές δηλώσεις).

- Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 89,39 ευρώ, λόγω ανακρίβειας (υποβλήθηκε η υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2019 έως 31/08/2019).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τα πρόστιμα, δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, εφόσον η οικεία αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 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 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 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., 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) Εκπρόθεσμα 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 Κ.Φ.Δ., 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 53 του Κ.Φ.Δ., 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),....

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, 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 Παίγνια)

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...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»

«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 εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). **Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.**

[...]

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')

[...]

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2)».

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα τις κάτωθι τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3γ του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ., μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής. Από τις δηλώσεις αυτές δεν προέκυψε φόρος για καταβολή (πιστωτικές δηλώσεις) και συνεπεία της εκπρόθεσμης υποβολής των προαναφερόμενων πιστωτικών τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., επιβλήθηκε σε βάρος της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ ανά περιοδική δήλωση, ήτοι είκοσι τρία (23) πρόστιμα συνολικού ποσού 2.300,00 ευρώ, ως ακολούθως:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Π.Ε.Π	ΕΚΘΕΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΤΡΟΠ/ΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΕΙΔΟΣ ΤΡΟΠ/ΚΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ
1	01/02/2018-28/02/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	722,29	.....
2	01/02/2019-28/02/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	648,42	.....
3	01/04/2018-30/04/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	1.355,82	.....
4	01/04/2019-30/04/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	641,71	.....
5	01/06/2018-30/06/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	1.838,00	.....
6	01/06/2019-30/06/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	654,11	.....
7	01/09/2018-30/09/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	11.624,76	.....
8	01/09/2019-30/09/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	617,16	.....
9	01/11/2018-30/11/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	389,84	.....
10	01/11/2019-30/11/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	614,26	.....

11	01/01/2018-31/01/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	788,19	.....
12	01/01/2019-31/01/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	639,88	.....
13	01/03/2018-31/03/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	1.113,20	.....
14	01/03/2019-31/03/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	664,63	.....
15	01/05/2018-31/05/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	1.462,79	.....
16	01/05/2019-31/05/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	649,91	.....
17	01/07/2018-31/07/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	1.883,89	.....
18	01/07/2019-31/07/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	654,11	.....
19	01/08/2018-31/08/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	1.173,40	.....
20	01/10/2018-31/10/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	819,37	.....
21	01/10/2019-31/10/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	614,26	.....
22	01/12/2018-31/12/2018	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	598,16	.....
23	01/12/2019-31/12/2019	.....	.....	.....	ΠΙΣΤΩΤΙΚΗ	882,28	.....

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου 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. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53, προβλέπεται η μη επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, εν προκειμένω οι ως άνω αρχικές δηλώσεις, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis.

Επειδή, επιπλέον από τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (πιστωτικές δηλώσεις), για την εκπρόθεσμη υποβολή τους δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα του παραπάνω πίνακα πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., 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.

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς».

Επειδή, η προσφεύγουσα επιπλέον υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/08/2019-31/08/2019, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή (χρεωτική δήλωση) και συνεπεία της εκπρόθεσμης υποβολής ορθώς επιβλήθηκε σε βάρος της, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου λόγω ανακρίβειας, ήτοι πρόστιμο ποσού 89,39 ευρώ (ΠΕΠ

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμίακαι:

A. την ακύρωση των:Πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Κ.Φ.Δ.

B. την επικύρωση της:Πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ.

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

Φορολογικό έτος 2018

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ. Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2019

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 περ. Κ.Φ.Δ.: 89,39 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.

- Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.
-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.
-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.
-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.
-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.
-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 0,00 ευρώ.
-Η υπ' αριθ.Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ Κ.Φ.Δ.: 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.