



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α1**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604537

Καλλιθέα 26 / 01 / 2023

Αριθμός Απόφασης **244**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 30/09/2022 και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., που εδρεύει στη νήσο ....., κατά των από 17/08/2022 και αριθμούς ....., ....., ....., ....., ....., ....., ....., .....ΚΑΙ ..... Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρων 54 και 58Α του ΚΦΔ, φορολογικών περιόδων 11/2016, 12/2016, 01/2017, 02/2017, 03/2017, 04/2017, 05/2017, 06/2017, 07/2017, 08/2017, 09/2017, 10/2017, 11/2017 και 12/2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Θήρας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Τις ως άνω Πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Θήρας, των οποίων ζητείται η επανεξέταση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 30/09/2022 και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398§1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) τις κατωτέρω περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ μετά την κοινοποίηση στις 10-06-2022 της υπ' αριθ. ....../10-06-2022 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και της γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου. Συνεπεία των ανωτέρω, στις τροποποιητικές δηλώσεις που προέκυπτε χρεωστικό υπόλοιπο, επεβλήθησαν οι κυρώσεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ (ήτοι 50% του φόρου), ενώ για τις λοιπές τροποποιητικές δηλώσεις με μηδενικό ή πιστωτικό υπόλοιπο δεδομένου ότι από αυτές δεν προέκυπτε ποσό φόρου προς καταβολή, η αρμόδια φορολογική αρχή καταλόγισε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο για κάθε μία ύψους 100€ και τέλος για τη χρεωστική τροποποιητική δήλωση μέχρι του ποσού των 30€ καταλόγισε σε βάρος της πρόστιμο ύψους 500€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1α, β, §2α, δ και του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ, ως κατωτέρω:

Φορολογική περίοδος	Τροποποιητική δήλωση	Αριθ.Πράξης Προστίμου	Πρόστιμο αρθ. 54 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ
11ος 2016	...../30-07-2022	...../2022	100,00	
12ος 2016	...../01-08-2022	...../2022	100,00	
1ος 2017	...../01-08-2022	...../2022	100,00	
2ος 2017	...../01-08-2022	...../2022	100,00	
3ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	100,00	
4ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	100,00	
5ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	100,00	
6ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		18.044,94
7ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		26.138,60
8ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		31.882,12
9ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		1.660,80
10ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	500,00	
11ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		102,35
12ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	100,00	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου ισχυριζόμενη ότι:

- Παραβιάστηκαν οι αρχές της προηγούμενης ακρόασης και δικαστικής προστασίας.
- Παραβιάστηκαν οι αρχές της αναλογικότητας και φοροδοτικής ικανότητας.
- Τα προσαλλόμενα πρόστιμα αποτελούν παράνομη πολλαπλή τιμώρηση.

- Δεν εφαρμόστηκαν οι ευμενέστερες διατάξεις που ίσχυαν από τη φερόμενη παράβαση μέχρι την επιβολή των προσβαλλόμενων προστίμων.
- Έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας.
- Δεν ήταν εκπρόθεσμες οι δηλώσεις.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2859/2000 (Α' 248) 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 [...], 3) [...] 4) Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου [...]

**Επειδή**, με τις διατάξεις του ΚΦΔ (ν. 4987/2022 Α' 206), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: Στο άρθρο 18 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».

Στο άρθρο 19 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 [...]

Στο άρθρο 54 ότι: «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 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 παράγραφο 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

περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β', γ', δ' και στ' της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος [...]

Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία επιβολής του ανωτέρω προστίμου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας περίπτωσης. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση. **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 άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, 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 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) ....**

Περαιτέρω, στα παραδείγματα που αναφέρονται στο κεφάλαιο 2.2 Έμμεση φορολογία, 2.2.1 ΦΠΑ της ίδιας εγκυκλίου, διευκρινίζεται ότι:

**Παράδειγμα 5:** «Εστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής. Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή ΦΠΑ) 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».

**Παράδειγμα 8:** «Εστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, το οποίο έχει μεταφέρει στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει μείωση του ανωτέρω υπολοίπου σε 300 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ήτοι 100 ευρώ, και όχι πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση αυτή πρέπει να διορθωθεί και η επόμενη δήλωση στην οποία έχει μεταφερθεί το λανθασμένο ποσό για έκπτωση».

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 ή μηδενικό ή χρεωστικό μέχρι 30€, αφού δεν υπάρχει ποσό φόρου για 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 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, ή με χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€ 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 στις 10-06-2022 της υπ' αριθ. ....../30-06-2022 εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τις υπ' αριθ. ....../30-07-2022, ....../01-08-2022, ....../01-08-2022, ....../01-08-2022, ....../02-08-2022, ....../02-08-2022, ....../02-08-2022 και ....../02-08-2022 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών 11/16, 12/16, 01/2017, 02/2017, 03/2017, 04/2017, 05/2017, 10/2017 και 12/2017 αντίστοιχα, με τις οποίες δήλωσε πιστωτικό υπόλοιπο μειωμένο σε σχέση με την αρχική δήλωση ή χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο ή χρεωστικό υπόλοιπο μέχρι 30€, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της προηγούμενης ακρόασης, καθόσον πριν από την επιβολή των εν λόγω προστίμων δεν κλήθηκε από την φορολογική αρχή να παράσχει εξηγήσεις, ούτε του κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων, πλην όμως δεδομένου ότι από τις διατάξεις του άρθρου 62§4 του ΚΦΔ που ορίζουν ότι «Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, πλην όμως οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρως αιτιολογημένες καθόσον, στις από 17-08-2022 εκθέσεις ελέγχου (διαπιστώσεις παραβάσεων) με αριθ. ......., ....., ....., ..... και ..... της ΔΟΥ Θήρας, αναφέρονται αναλυτικά και εμπειριστατωμένα, για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, όλα τα στοιχεία με βάση τα οποία στοιχειοθετούνται οι

καταλογιζόμενες παραβάσεις και τις καθιστούν νόμιμες. Σύμφωνα με την κείμενη Νομολογία, στο σώμα των καταλογιστικών πράξεων, δεν απαιτείται η διατύπωση της ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στις εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012). Οι αιτιολογίες των πράξεων μπορεί να περιέχονται ή να συμπληρώνονται από τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), οι οποίες κοινοποιούνται ταυτόχρονα με τις καταλογιζόμενες πράξεις.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

Κατόπιν αυτών,

### Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **30/09/2022** και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**: ....., που εδρεύει στη νήσο ....., με:

- ✓ την **ακύρωση** των από **17/08/2022** και αριθμούς ....., ....., ....., ....., ....., ....., ..... και ..... Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου **54 του ΚΦΔ**, φορολογικών περιόδων **11/2016, 12/2016, 01/2017, 02/2017, 03/2017, 04/2017, 05/2017, 10/2017 και 12/2017** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Θήρας και
- ✓ την **επικύρωση** των από **17/08/2022** και αριθμούς ....., ....., ....., ..... και ..... Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου **58Α του ΚΦΔ**, φορολογικών περιόδων **06/2017, 07/2017, 08/2017, 09/2017 και 11/2017** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Θήρας

### Οριστική Φορολογική Υποχρέωση:

Φορολογική περίοδος	Τροποποιητική δήλωση	Αριθ.Πράξης Προστίμου	Πρόστιμο αρθ. 54 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ
11ος 2016	...../30-07-2022	...../2022	0,00	
12ος 2016	...../01-08-2022	...../2022	0,00	
1ος 2017	...../01-08-2022	...../2022	0,00	
2ος 2017	...../01-08-2022	...../2022	0,00	
3ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	0,00	
4ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	0,00	
5ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	0,00	
6ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		18.044,94
7ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		26.138,60
8ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		31.882,12
9ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		1.660,80
10ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	0,00	

Φορολογική περίοδος	Τροποποιητική δήλωση	Αριθ.Πράξης Προστίμου	Πρόστιμο αρθ. 54 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ
11ος 2017	...../02-08-2022	...../2022		102,35
12ος 2017	...../02-08-2022	...../2022	0,00	
<b>Σύνολα</b>			<b>0,00</b>	<b>77.921,87</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**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.