



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 31-05-2023

Αριθμός απόφασης: 1414

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: 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 με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμίαπου εδρεύει στο, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω:

α) της με αριθμόατομικής ειδοποίησης χρεών, η οποία αφορά στις με αριθμούς πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, με τις οποίες επιβλήθηκαν

από τη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω πρόστιμα συνολικού ποσού ύψους 5.180,11€ σε βάρος της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία και

β) της με αριθμόατομικής ειδοποίησης χρεών, η οποία αφορά στις από (και με αριθμούς Α.Τ.Β.) πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, με τις οποίες επιβλήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω πρόστιμα συνολικού ποσού ύψους 200,00€ σε βάρος της ως άνω εταιρείας με την επωνυμία, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας 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:

- Με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμίαπρόστιμο ποσού ύψους 2.666,02€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2016 έως 31-12-2016.
- Με τη με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμίαπρόστιμο ποσού ύψους 2.514,09€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2017 έως 31-12-2017.
- Με τη με αριθμό Α.Τ.Β. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμίαπρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.
- Με τη με αριθμό Α.Τ.Β. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω επιβλήθηκε σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμίαπρόστιμο ποσού ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Ιστορικό

Με την από και με αριθμό πρόσκληση του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποιήθηκε στην ως άνω εταιρεία η με αριθμό εντολή φορολογικού ελέγχου και η δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονταν στην εν λόγω εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ και των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018.

Η ανωτέρω εταιρεία υπέβαλε στο πλαίσιο αυτό εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος, συνεπεία των οποίων επιβλήθηκαν τα ως άνω πρόστιμα, και συγκεκριμένα:

- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2016 έως 31-12-2016 από την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού ύψους 5.332,05€ και εξαιτίας αυτού επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού ύψους 2.666,02€,
- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2017 έως 31-12-2017 από την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού ύψους 5.028,18€ και εξαιτίας αυτού επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού ύψους 2.514,09€,
- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με την οποία περιορίστηκε η δηλωθείσα ζημιά και επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού ύψους 100,00€, και
- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 με την οποία περιορίστηκε η δηλωθείσα ζημιά και επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού ύψους 100,00€.

Η προσφεύγουσα, ως νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η επιβολή προστίμου για την υποβολή των με αριθμούς συμπληρωματικών - τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, και συνακόλουθα για την υποβολή των με αριθμούς συμπληρωματικών - τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων από 01-12-2016 έως 31-12-2016 και από 01-12-2017 έως 31-12-2017, αντίστοιχα, τυχάνει ως ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη ακυρωτέα ως απολύτως αναιτιολόγητη, νομικώς πλημμελής και αόριστη καθ' ό μέρος την αφορά.

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 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.

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, 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)» παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

«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 το 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, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 «Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ - Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54 και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α΄ 77/28-03-2023), όπως αυτές ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 28-03-2023, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου, 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,

...

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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α΄ β΄ γ΄ δ΄ στ΄ και ιγ΄ της παρ. 1,

...

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, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

...

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

...».

Επειδή, αναφορικά με πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν πριν την έναρξη ισχύος του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α΄ 77/28-03-2023) για εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 35 «Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54

Ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ - Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54 και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Ν. 5036/2023, όπως αυτές ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 28-03-2023, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου, τροποποιήθηκε το άρθρο 70 του ΚΦΔ με την προσθήκη της παρ. 41 ως ακολούθως:

«2. Στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προστίθεται παρ. 41 ως εξής:

“41. Πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ και πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από τις οποίες το ποσό φόρου που προέκυψε προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, για τις οποίες:

α) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί η έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής που έχει ασκηθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

β) είτε δεν έχει παρέλθει η προθεσμία άσκησης δικαστικής προσφυγής κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή εκκρεμεί, ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων, εμπρόθεσμη προσφυγή κατά της απόφασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ακυρώνονται ή, εφόσον έχουν εισπραχθεί, συμψηφίζονται με οφειλές και, στην περίπτωση που δεν υπάρχει οφειλή, επιστρέφονται. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο καταλαμβάνουν και εκκρεμείς κατά τα ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου για πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ποσού φόρου προς καταβολή έως εκατό (100) ευρώ, οι οποίες εκδόθηκαν σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες κατόπιν διασταυρώσεων.”».

Επειδή, ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος 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 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.

Επειδή, περαιτέρω, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 35 του Ν. 5036/2023 και έχουν εφαρμογή και στην υπό κρίση περίπτωση, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ως νόμιμη εκπρόσωπος της εταιρείας με την επωνυμία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω, προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η επιβολή προστίμου για την υποβολή των με αριθμούς συμπληρωματικών - τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών

2016 και 2017, αντίστοιχα, και συνακόλουθα για την υποβολή των με αριθμούς συμπληρωματικών - τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων από 01-12-2016 έως 31-12-2016 και από 01-12-2017 έως 31-12-2017, αντίστοιχα, τυγχάνει ως ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη ακυρωτέα ως απολύτως αναιτιολόγητη, νομικώς πλημμελής και αόριστη καθ' ό μέρος την αφορά.

Επειδή, ωστόσο, όπως αναφέρθηκε και στο ιστορικό της υπόθεσης, με την από και με αριθμό πρόσκληση του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κοινοποιήθηκε στην ως άνω εταιρεία η με αριθμό εντολή φορολογικού ελέγχου και η δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις για τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονταν στην εν λόγω εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ και των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018. Στο πλαίσιο αυτό, η ανωτέρω εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος, συνεπεία των οποίων επιβλήθηκαν τα ως άνω πρόστιμα, και συγκεκριμένα:

- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2016 έως 31-12-2016 από την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού ύψους **5.332,05€** και εξαιτίας αυτού επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού ύψους **2.666,02€**,
- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2017 έως 31-12-2017 από την οποία προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο φόρου ποσού ύψους **5.028,18€** και εξαιτίας αυτού επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού ύψους **2.514,09€**,
- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με την οποία περιορίστηκε η δηλωθείσα ζημιά και επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού ύψους **100,00€**, και
- τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 με την οποία περιορίστηκε η δηλωθείσα ζημιά και επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσού ύψους **100,00€**.

Επειδή, εν προκειμένω, ως προς τα υπό κρίση πρόστιμα του άρθρου 58Α του ΚΦΔ σημειώνεται ότι αυτά επιβλήθηκαν ορθά και σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 19 και 58Α του ΚΦΔ, καθώς, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, προσδιορίστηκε με καθεμία από τις κρινόμενες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. χρεωστικό ποσό φόρου, ενώ ως προς τα πρόστιμα που αφορούν στις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος από τις οποίες δεν προσδιορίστηκε φόρος προς καταβολή σε σχέση με τις αντίστοιχες αρχικές δηλώσεις, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου και, ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των εν λόγω πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ως νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας με την επωνυμία, και συγκεκριμένα:

A) την απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος αυτής που αφορά στα επιβληθέντα σε βάρος της ως άνω εταιρείας πρόστιμα του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσών ύψους 2.666,02€ και 2.514,09€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των με αριθμούς τροποποιητικών δηλώσεων Ν. 4512/2018 Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων από 01-12-2016 έως 31-12-2016 και από 01-12-2017 έως 31-12-2017, αντίστοιχα, και την **επικύρωση** των προσβαλλόμενων με αριθμούς πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω (αντίστοιχα),

και

B) την αποδοχή της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής κατά το μέρος αυτής που αφορά στα επιβληθέντα σε βάρος της ανωτέρω εταιρείας πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ ποσών ύψους 100,00€ και 100,00€ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των με αριθμούς τροποποιητικών δηλώσεων Ν. 4512/2018 φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, και την **ακύρωση** των προσβαλλόμενων από (και με αριθμούς Α.Τ.Β.) πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω (αντίστοιχα).

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

- Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2016 έως 31-12-2016 (ως η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω)	2.666,02€
- Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2017 έως 31-12-2017 (ως η με αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω)	2.514,09€
- Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (ακύρωση της με αριθμό Α.Τ.Β. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
- Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Ν. 4512/2018 φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (ακύρωση της με αριθμό Α.Τ.Β. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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

**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.