



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός Απόφασης: 1074

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604550
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα με ΑΦΜ κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.
5. Την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία διαπίστωση παράβασης.

6. Την με αριθμό πρωτ. έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με ΑΦΜ, 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:

Η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ. τεκμαίρεται ότι κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις

Με την με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **2.400,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017- 31/12/2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ).

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε για τη φορολογική περίοδο από 01-10-2017 έως 31-12-2017 (4ο Τρίμηνο 2017) εμπρόθεσμα την με αριθμό περιοδική δήλωση ΦΠΑ από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 4.471,94 €. Ακολούθως, μετά την κοινοποίηση της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμό εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 για την ίδια περίοδο, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ύψους 4.800,00 €.

Συνεπεία της με αριθμό εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 2.400,00 €, όπως ισχύει για την υπό κρίση περίοδο, ήτοι επιβολή προστίμου ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου ($4.800,00 * 0,50$).

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διότι:

Κατά την άποψή της, για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. θα πρέπει να επιβληθεί η επιεικέστερη κύρωση βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του ν.2523/1997, διότι αυτό προβλέπεται στην ΠΟΛ.1119/2018 εγκύκλιο και συγκεκριμένα στο τμήμα 1.2.2. παρ. δ αυτής.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 38 του ν.2859/2000** ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 της παρ.1 του άρθρου 18 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.

ε) 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. δ' πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

στ) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά, που έχουν προσδιορισθεί κατά τις περ. δ' και ε' δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 19 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 την ΠΟΛ.1119/2018 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)» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014

«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.

1.2. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μέχρι 31.12.2013

Για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, που αφορούν χρήσεις μέχρι την 31.12.2013, επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2017. Ειδικότερα:

.....

1.2.2. 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 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίστηκε ότι για χρεωστικές 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 προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου.

γ) Για τη μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος 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.

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

Τέλος, φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επιπλέον, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

1.3. Λοιπά θέματα

..... δ) Εφόσον έχει υπολογισθεί κύρωση μεγαλύτερη από αυτή που θα έπρεπε να επιβληθεί σύμφωνα με την παρούσα (πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν.2523/1997 αντί του προστίμου της παραγράφου 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ είτε μεγαλύτερο ποσοστό πρόσθετου φόρου ή προστίμου), προκειμένου ο φορολογούμενος να τύχει της επεικέστερης μεταχείρισης, υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία, εφόσον ο φορολογούμενος δικαιούται μείωσης του πρόσθετου φόρου, υπολογίζει τις νέες επιβαρύνσεις (επιβολή τόκου άρθρου 53, για κάθε φορολογία μέχρι και την έκδοση του εκτελεστού τίτλου και πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013) και προχωρεί σε διαγραφή και επιστροφή ή συμψηφισμό του επί πλέον πρόσθετου φόρου.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1119/2018 εγκύκλιο δεν υφίσταται τμήμα 1.2.2. παρ. δ ως λανθασμένα επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«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, στην προσφεύγουσα εταιρεία κοινοποιήθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμό εκπρόθεσμη δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 31/12/2017, βάσει των διατάξεων του άρθρου 397 του ν.4512/2018, από την οποία προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή 4.800,00 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα ζητά την επιβολή κύρωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997, ως επεικέστερη, επικαλούμενη την παρ. δ της ενότητας 1.2.2. της ΠΟΛ.1119/2018 εγκυκλίου, η οποία δεν υφίσταται.

Επειδή, με βάση τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1119/2018 εγκύκλιο, η δυνατότητα επιλογής της επεικέστερης κύρωσης για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, αφορά την υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μέχρι 31.12.2013 (περ. 1.2.2.).

Συνεπώς, δεν μπορεί να επιβληθεί η κύρωση του άρθρου 1 του ν.2523/1997 για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017 - 31/12/2017.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ορθά εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3γ του άρθρου 19 του ίδιου νόμου και όσα διευκρινίζονται με την ΠΟΛ.1119/2018 εγκύκλιο (περ.1.1.β για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014).

Επειδή επιπλέον, το επιβληθέν πρόστιμο δεν μπορεί να περιοριστεί στο 60% βάσει των διατάξεων της παρ. 3δ του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. διότι, όπως διευκρινίζεται με την ΠΟΛ.1119/2018 εγκύκλιο, απαιτείται η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), να εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Επειδή εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του TAXIS, η προσφεύγουσα στις 27/04/2023, 30/05/2023, 30/06/2023 και 29/07/2023 εξόφλησε μέρος της οφειλής που προκύπτει από την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης Φ.Π.Α.. Συνεπώς, δεν μπορεί να εφαρμοστεί η παρ. 3δ του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. δεδομένου μάλιστα ότι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης το προσβαλλόμενο πρόστιμο παραμένει ανεξόφλητο στο σύνολό του.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορούν να γίνουν δεκτοί ως νόμω αβάσιμοι, σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερθείσες διατάξεις.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την και την επικύρωση της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

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

Φορολογικό Έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ (αριθ. Πράξης)	2.400,00 €
---	-------------------

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.