



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-02-2020
Αριθμός Απόφασης: 338

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες :
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr.
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 14-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - Α.Φ.Μ. κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: 1) της με αριθ.-/2019 πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2015 έως 31/12/2015 2) της με αριθ.-/2019 πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 έως 30/06/2018 και 3) της με αριθ.-/2019 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 έως 31/12/2018, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ.

5. Τις προαναφερόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ**, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του - **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά την κοινοποίηση της με αρ./2019 εντολής ελέγχου, λόγω αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α., για τη διαχειριστική περίοδο 01/10/2018 – 31/12/2018 και κατόπιν διαπιστώσεων διαφορών, ο προσφεύγων υπέβαλε τις ακόλουθες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α.:

1. Αρ. δήλωσης/2019 για τη φορολογική περίοδο 01/10/2015 – 31/12/2015
2. Αρ. δήλωσης/2019 για τη φορολογική περίοδο 01/04/2018 – 30/06/2018
3. Αρ. δήλωσης/2019 για τη φορολογική περίοδο 01/10/2018 – 31/12/2018

Με την υποβολή των ανωτέρω εκπρόθεσμων δηλώσεων Φ.Π.Α. δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Με τη με αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με **αριθ. δήλωσης/2019** τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/10/2015 – 31/12/2015 κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54, παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με **αριθ. δήλωσης/2019** τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 – 30/06/2018 κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54, παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ**, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 100,00 ΕΥΡΩ, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με **αριθ. δήλωσης/2019** τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 – 30/12/2018 κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000, παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54, παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, επικαλούμενος τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Δεδομένου ότι είχαν εκδοθεί αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. εμπρόθεσμα και με τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν βεβαιώθηκε φόρος για καταβολή δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο σύμφωνα με την ΠΟΛ.1119/2018, περ. 2 παρ. 2.2.1. παρ. 5.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, του άρθρου 19 του Ν.4174/2013: «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 εντός της προθεσμίας 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170)... 4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, του άρθρου 38 του Ν.2859/2000: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών 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..... 6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ

μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, με τα οριζόμενα στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 1, της ΠΟΛ.1108/14-04-2014: «1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για τους υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 18 του Ν.4174/2013 [Όπως η παρ.1 του άρθρου 18 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 άρθρου 397 του Ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17-1-2018) και σύμφωνα με το άρθρο 406 του ιδίου νόμου ισχύει από 17/1/2018 και μετά]: «1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το 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 έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, 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 του παρόντος 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 των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α', του άρθρου 54 του Ν.4174/2013: «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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου». Ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013: «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 περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,..... Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013: «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, στην υποενότητα «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 Τυχρά Παίγνια)», της ενότητας «1. Γενικό μέρος», της **ΠΟΛ.1119/22-06-2018**, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: 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 Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4512/2018 προς τη Βουλή, για τις διατάξεις αυτές, προβλέπεται η δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, με πρόβλεψη διαφορετικών κυρώσεων, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται ο έλεγχος. Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

α) Για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ επιβάλλονται οι διαδικαστικές κυρώσεις για την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ, και ο τόκος του άρθρου 53 του ίδιου νόμου.

β) Για εκπρόθεσμες αρχικές ή τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εάν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του διαδικαστικού προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Ωστόσο, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, ώστε να υπάρχει ένα σοβαρό κίνητρο για την άμεση πληρωμή των βάσει δήλωσης φορολογικών οφειλών. Η δυνατότητα αυτή δεν παρέχεται για τις

δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, καθώς στις περιπτώσεις αυτές οι φορολογούμενοι έχουν, κατά κανόνα, παρακρατήσει και δεν έχουν αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο.

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.

Η ανωτέρω διάκριση από πλευράς επιβαλλόμενων κυρώσεων παρίσταται αναγκαία, προκειμένου να υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση συνεπεία παράλειψης ή λάθους και των φορολογουμένων που υποβάλλουν εκπρόθεσμη δήλωση, γνωρίζοντας ότι ελέγχονται ήδη, για τους οποίους οι κυρώσεις είναι αυστηρότερες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 12/08/2019 και μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, τις υπό εξέταση τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.,, και που αφορούσαν αντίστοιχα τα τρίμηνα **01/10/2015 – 31/12/2015, 01/04/2018 – 30/06/2018** και **01/10/2018 – 31/12/2018**. Ενώ, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα τις υπ. αριθ./2016,/2018 και/2019 αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τα τρίμηνα **01/10/2015 – 31/12/2015, 01/04/2018 – 30/06/2018** και **01/10/2018 – 31/12/2018**, αντίστοιχα.

Επειδή, από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ./2019 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για το τρίμηνο **01/10/2015 – 31/12/2015** (που υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου) με την υπ. αριθ./2016 αμέσως προηγούμενη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (που υποβλήθηκε πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου), για το υπό εξέταση τρίμηνο, διαπιστώνουμε ότι στην υπ. αριθ./2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. το ποσό των 3.646,16 ΕΥΡΩ που είχε δηλωθεί στην προηγούμενη περιοδική δήλωση στον κωδικό 310 (εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης), διασπάστηκε σε δύο ποσά, στο ποσό των 1.010,66 ΕΥΡΩ που δηλώθηκε ομοίως στον κωδικό 310 και στο ποσό 2.635,50 ΕΥΡΩ που δηλώθηκε στον κωδικό 349 (λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης). Η εκκαθάριση του φόρου και στις δύο δηλώσεις παραμένει ή ίδια, ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο 185,17 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα και στις δύο δηλώσεις το τελικό ποσό για έκπτωση παραμένει το ίδιο ήτοι 333,08 ΕΥΡΩ.

Επειδή, από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ./2019 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για το τρίμηνο **01/04/2018 – 30/06/2018** (που υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου) με την υπ. αριθ./2018 αμέσως προηγούμενη αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (που υποβλήθηκε πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου), για το υπό εξέταση τρίμηνο,

διαπιστώνουμε ότι στην υπ. αριθ./2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. δηλώθηκε στον κωδικό 310 (εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης), το ποσό των 3.000,00 ΕΥΡΩ, που δεν είχε δηλωθεί στην προηγούμενη δήλωση. Η εκκαθάριση του φόρου και στις δύο δηλώσεις παραμένει ή ίδια, ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο 271,91 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα και στις δύο δηλώσεις το τελικό ποσό για έκπτωση παραμένει το ίδιο ήτοι 2.381,86 ΕΥΡΩ.

Επειδή, από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ./2019 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για το τρίμηνο **01/10/2018 – 31/12/2018** (που υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου) με την υπ. αριθ./2016 αμέσως προηγούμενη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (που υποβλήθηκε πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου), για το υπό εξέταση τρίμηνο, διαπιστώνουμε ότι στην υπ. αριθ./2019 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. δηλώθηκε στον κωδικό 310 (εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης), το ποσό των 4.010,16 ΕΥΡΩ, που δεν είχε δηλωθεί στην προηγούμενη δήλωση. Η εκκαθάριση του φόρου και στις δύο δηλώσεις παραμένει ή ίδια, ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο 197,99 ΕΥΡΩ. Επιπρόσθετα και στις δύο δηλώσεις το τελικό ποσό για έκπτωση παραμένει το ίδιο ήτοι 889,56 ΕΥΡΩ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και για τα τρία τρίμηνα που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι υπό εξέταση εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμες αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α.. Επιπρόσθετα, και οι τρεις υπό εξέταση εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. είχαν πιστωτικό υπόλοιπο και η εκκαθάριση του φόρου (πιστωτικό υπόλοιπο / ποσό για έκπτωση) και για τα τρία τρίμηνα παρέμεινε αμετάβλητη, παρά την υποβολή των υπό κρίση περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.. Συνεπώς, σύμφωνα με την προαναφερόμενη νομοθεσία και τις διευκρινήσεις που δόθηκαν στην ΠΟΛ.1119/2018 και ιδιαίτερα στο παράδειγμα 5 στην υποενότητα «2.2.1 Φ.Π.Α.», δεν στοιχειοθετείται η παράβαση περί εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** - **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση 1) της με αριθ.-/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2015 έως 31/12/2015 2) της με αριθ.-/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/04/2018 έως 30/06/2018 και 3) της με αριθ.-/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/10/2018 έως 31/12/2018, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ**.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος 01/10/2015 – 31/12/2015	Απόφασης
Πρόστιμο [Εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.]	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Διαχειριστική Περίοδος 01/04/2018 – 30/06/2018	Απόφασης
Πρόστιμο [Εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.]	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Διαχειριστική Περίοδος 01/10/2018 – 31/12/2018	Απόφασης
Πρόστιμο [Εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.]	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.