



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/01/2021

Αριθμός απόφασης: 131

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου επί της οδού, κατά: **1)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/03/2019, **2)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 – 30/06/2019, **3)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 – 30/09/2019 και **4)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/03/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2019 – 31/03/2019**, στις/08/2020, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **30/04/2019** και μετά την κοινοποίηση της με αρ. εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 – 30/06/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/04/2019 – 30/06/2019**, στις/08/2020, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **31/07/2019** και μετά την κοινοποίηση της με αρ. εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 – 30/09/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2019 – 30/09/2019**, στις/08/2020, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **31/10/2019** και μετά την κοινοποίηση της με αρ. εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2019 – 31/12/2019**, στις/08/2020, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **31/01/2020** και μετά την κοινοποίηση της με αρ. εντολής ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

Υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για το διάστημα από 01/01/2019 έως 31/12/2019, μια μέρα μετά την παραλαβή της από/08/2020 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, χωρίς δόλο και χωρίς καμία ουσιαστική μεταβολή όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «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 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..... 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, σύμφωνα 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 του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή, στο άρθρο 18 παρ. 1 του Ν.4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5/17-01-2018) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 17/01/2018, σύμφωνα με το άρθρο 406 του ίδιου νόμου) ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 19 παρ. 3γ του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος 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 του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, περ. α', του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται 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 φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου». Ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 την ενότητα 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)» της 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 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)....».

Επειδή, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ενότητα 2.2.1. Φ.Π.Α., α) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 01/01/2014 (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.), Παράδειγμα 5 και 8, της ΠΟΛ.1119/2018: **Παράδειγμα 5,** Έστω 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**, Έστω 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1252/2015 διευκρινίζεται ότι: «Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/01/2019 έως 31/03/2019**, στις **...../08/2020**, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις **...../04/2019**. Η δήλωση αυτή υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. με την υπ. αριθ. τροποποιητική, αμέσως προηγούμενη, περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι στον Πίνακα (Β) Εκροών – Εισροών, στις εκροές μεταφέρθηκε ποσό ύψους 1.101,70 ΕΥΡΩ από τον κωδικό 349 «Λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης» στον κωδικό 310 «Εκροές απαλ/μενες & εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54, του Ν.4174/2013, καθώς μεταβλήθηκαν τα δεδομένα που αναφέρονται στον πίνακα Β΄ της υπό εξέταση δήλωσης Φ.Π.Α..

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/04/2019 έως 30/06/2019**, στις **...../08/2020**, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις **31/07/2019**. Η δήλωση αυτή υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ

για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. με την υπ. αριθ. τροποποιητική, αμέσως προηγούμενη, περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι στον Πίνακα (Β) Εκροών – Εισροών, στις εκροές μεταφέρθηκε ποσό ύψους 4.449,35 ΕΥΡΩ από τον κωδικό 349 «Λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης» στον κωδικό 310 «Εκροές απαλ/μενες & εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54, του Ν.4174/2013, καθώς μεταβλήθηκαν τα δεδομένα που αναφέρονται στον πίνακα Β΄ της υπό εξέταση δήλωσης Φ.Π.Α..

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2019 έως 30/09/2019**, στις **.../08/2020**, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις **31/10/2019**. Η δήλωση αυτή υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. με την υπ. αριθ. τροποποιητική, αμέσως προηγούμενη, περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι στον Πίνακα (Β) Εκροών – Εισροών, στις εκροές μεταφέρθηκε ποσό ύψους 1.785,95 ΕΥΡΩ από τον κωδικό 349 «Λοιπές εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης» στον κωδικό 310 «Εκροές απαλ/μενες & εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54, του Ν.4174/2013, καθώς μεταβλήθηκαν τα δεδομένα που αναφέρονται στον πίνακα Β΄ της υπό εξέταση δήλωσης Φ.Π.Α..

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2019 έως 31/12/2019**, στις **.../08/2020**, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις **31/01/2020**. Η δήλωση αυτή υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου και από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Από την αντιπαραβολή της υπ. αριθ. τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. με την υπ. αριθ. τροποποιητική, αμέσως προηγούμενη, περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., δε διαπιστώθηκε καμία μεταβολή.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η υπό εξέταση υπ. αριθ. δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/10/2019 έως 31/12/2019**, στις **.../08/2020**, υποβλήθηκε χωρίς να υπάρχει φορολογική υποχρέωση, (εκ παραδρομής) καθώς δε μεταβάλλεται κανένα στοιχείο σε σχέση με την αμέσως προηγούμενη δήλωση Φ.Π.Α., για την ίδια περίοδο και σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/2015 συνδυαστικά και με το παράδειγμα με αριθ. 5 της ΠΟΛ.1119/18, δε θα έπρεπε να επιβληθεί

πρόστιμο του άρθρου 54, του Ν.4174/2013 καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 περί εκπρόθεσμης υποβολής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **Α.Φ.Μ.** και Α) την ακύρωση: της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, και Β) την επικύρωση: **1)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/03/2019, **2)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 – 30/06/2019 και **3)** της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 – 30/09/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/03/2019 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/01/2019 – 31/03/2019	
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης	100,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	100,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/04/2019 – 30/06/2019, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/04/2019 – 30/06/2019	
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης	100,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	100,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/07/2019 – 30/09/2019, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/07/2019 – 30/09/2019	
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης	100,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	100,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Περίοδος 01/10/2019 – 31/12/2019	Ελέγχου	Απόφασης
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης	100,00	0,00
Συνολικό ποσό για καταβολή	100,00	0,00

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.