



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 14/7/2021
Αριθμός απόφασης: **1728**

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

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 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α5859 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.6366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Α.1049/2021 «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν.4174/2013», με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 παρατείνεται έως και τις 29/10/2021.

5. Την από 01/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του - Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμό,,,/2-12-2020 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/07/2017 – 31/12/2017 και των με αριθμό

....,,,/**12-1-2021** Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την από 28/4/2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 01/03/2021 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ./**8-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.622,55 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/4/2017 – 30/6/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.
2. Με την υπ' αριθ./**8-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.739,23 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/7/2017 – 30/9/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.
3. Με την υπ' αριθ./**8-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 409,25 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/3/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.
4. Με την υπ' αριθ./**8-12-2020** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.586,48 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. 82774/2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/10/2017 – 31/12/2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.
5. Με την υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.779,16 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/7/2018 – 30/9/2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.

6. Με την υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.827,78 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/3/2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.

7. Με την υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.896,12 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/10/2018 – 31/12/2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.

8. Με την υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 1.416,16 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./2020 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/4/2018 – 30/6/2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν2859/00, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. του ν.4174/2013.

Κατόπιν κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της με αριθμό .../2020 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και πριν από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων, ο προσφεύγων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, υπέβαλε οκτώ (8) τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν στην ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 1/1/2017 – 31/12/2018, από τις οποίες προέκυψε φόρος για καταβολή. Ακολούθως, η φορολογική αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα πρόστιμα του άρθρου 58^Α, κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων του Ν.4174/2013 και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ισχυριζόμενος ότι :

- Δεν κλήθηκε σε ακρόαση από τη Δ.Ο.Υ. προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του.
- Για τις συγκεκριμένες φορολογικές περιόδους δεν είχε εισπραχθεί ο οφειλόμενος ΦΠΑ επί των συναλλαγών και γι' αυτό δεν καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ.

Ως προς τον ισχυρισμό περί της παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: *“Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει 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, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., έχει διευκρινιστεί ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, δυνάμει των προαναφερόμενων διατάξεων δεν προβλέπεται κλήση σε ακρόαση για πρόστιμα που επιβάλλονται κατά τον άμεσο προσδιορισμό φόρου και συγκεκριμένα επί των εκπρόθεσμων περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα στο πλαίσιο της διαδικασίας του Ν.4512/2018, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός, ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο Ν.2859/2000 (κώδικας Φ.Π.Α.), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν.4321/2015 και ισχύει από 1/1/2015, ορίζεται : Άρθρο 38 “*Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις*” 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 Φ.Π.Α. 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, στην ΠΟΛ 1108 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι : «Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.. 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. Άρθρο 2 Χρόνος καταβολής του φόρου. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα. Η υποχρέωση καταβολής

του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4174/2013: «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.....».

Επειδή, στο άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), 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 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. 3. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική 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 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.....»

Επειδή στο άρθρο 58Α του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «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 ΠΟΛ 1119/2018 “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)." ορίζεται :

“1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

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 Κ.Φ.Δ. που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. .

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ., 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. .

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 Κ.Φ.Δ., 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 Κ.Φ.Δ.. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. 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 Κ.Φ.Δ., 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, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων στα πλαίσια διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, δυνάμει της με αρ. .../2020 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 397 παρ. 2 του Ν.4512/2018, υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2017 -31/12/2018 πριν από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων. Ως εκ τούτου, κατά την εκπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω δηλώσεων, μετά την κοινοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου, ορθώς επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα προβλεπόμενα, από τις διατάξεις του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013, πρόστιμα, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ1119/22-06-2018 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος. Επικουρικώς δε αναφέρεται ότι, κατά τον Κώδικα ΦΠΑ, η απόδοση του φόρου είναι συνδεδεμένη με το χρόνο που συντελείται η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και όχι με το χρόνο είσπραξης.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και

αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - Α.Φ.Μ.

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

1) Η υπ' αριθ./8-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/4/2017 – 30/6/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1.622,55 €	1.622,55 €

2) Η υπ' αριθ./8-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/7/2017 – 30/9/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1.739,23 €	1.739,23 €

3) Η υπ' αριθ./8-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/3/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
409,25 €	409,25 €

4) Η υπ' αριθ./8-12-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/10/2017 – 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1.586,48 €	1.586,48 €

5) Η υπ' αριθ./12-1-2021 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/7/2018 – 30/9/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1.779,16 €	1.779,16 €

6) Η υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 – 31/3/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1.827,78 €	1.827,78 €

7) Η υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/10/2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
2.896,12 €	2.896,12 €

8) Η υπ' αριθ./**12-1-2021** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/4/2018 – 30/6/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

ΒΑΣ.ΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
1.416,16 €	1.416,16 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.