



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 08.11.2021

Αριθμός απόφασης: 3398

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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), 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την με ημερομηνία κατάθεσης 11-6-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της με αρ.05.21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου

01.01.2017 – 31.03.2017, β) της με αρ.05.21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 30.06.2017 και γ) της με αρ.05.21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01.07.2017 – 30.09.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-6-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με ΑΦΜ, 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:

-Με τη με αρ.05.21 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.03.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.03.2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις **21.04.2021**, τη με αρ. δηλ..... πρώτη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **30/04/2017**, από την οποία προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο, ποσού **433,89 ευρώ**.

-Με τη με αρ.05.21 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.04.2017 – 30.06.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους **100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.04.2017 – 30.06.2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις **23.04.2021**, τη με αρ. δηλ..... πρώτη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **31/07/2017**, από την οποία προέκυψε **πιστωτικό υπόλοιπο, ποσού 777,83 ευρώ.**

-Με τη με αρ.**05.21** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.07.2017 – 30.09.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο **ύψους 100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.07.2017 – 30.09.2017**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις **24.04.2021**, τη με αρ. δηλ. πρώτη τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., περιόδου, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **31/10/2017**, από την οποία προέκυψε **πιστωτικό υπόλοιπο, ποσού 1.086,03 ευρώ.**

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω Πράξεις Επιβολής Προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Στις **24/04/2017** υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, η με αρ.δηλ. αρχική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο **01.01.2017 – 31.03.2017**, η οποία παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **6.195,35ευρώ.**

-Στις **19/07/2017** υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, η με αρ.δηλ. αρχική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο **01.04.2017 – 30.06.2017**, η οποία παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **6.641,69 ευρώ.**

-Στις **17/10/2020** υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, η με αρ.δηλ. αρχική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο **01.07.2017 – 30.09.2017**, η οποία παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **6.998,21ευρώ.**

Ακολούθως με τις υπό κρίση υποβληθείσες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν στις **21.04.2021, 23.04.2021, 24.04.2021** μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο των αρχικών εμπροθέσμων δηλώσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 δεν επιβάλλονται πρόστιμα του παρόντος άρθρου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, **εφόσον η αρχική υποβλήθηκε εμπρόθεσμα.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38§§1, 2, 3, 4 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. 2α. Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο. 3. Δήλωση ΦΠΑ δεν υποβάλλουν οι υπόχρεοι που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, από το χρόνο υποβολής σχετικής δήλωσης μεταβολής. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.»

Επειδή, επιπροσθέτως, στην ΠΟΛ. 1108/2014 διευκρινίζεται ότι: «Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. 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. 3. Οι ανωτέρω προθεσμίες ισχύουν και για τις υπό ίδρυση επιχειρήσεις, για κάθε φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια του ιδρυτικού τους σταδίου. 4. Κατ' εξαίρεση, στην περίπτωση που η δήλωση έναρξης, η δήλωση μεταβολής για διακοπή των υπαγομένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων, η δήλωση οριστικής παύσης εργασιών, ή η δήλωση μεταβολών λόγω λύσης και θέσης σε εκκαθάριση, υποβάλλονται εμπρόθεσμα, μετά την καταληκτική προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης, η περιοδική δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την υποβολή των ανωτέρω διατάξεων.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/22-06-2018 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)» διευκρινίζεται ότι:

«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) 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 τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3γ, του άρθρου 19 του 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... 3γ. 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 την παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου».

Με την παρ. 2 δε της ίδιας ως άνω διάταξης ορίζεται ότι: «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` και στ` της παραγράφου 1,». β)..... γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των

περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων»,] σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι: «2) Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ...10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την

εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων:

- εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή
- μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή

-μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα.

Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 22.04.2021 τη με αρ.δηλ. πρώτη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις 30/04/2017 Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα στις 24/04/2017 η με αρ.δηλ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. η οποία παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 6.195,35€.

Επειδή, από την αντιπαραβολή των δηλώσεων φ.π.α. αρχικής και τροποποιητικής διαπιστώθηκε ότι στον Πίνακα (Β) Εκροών – Εισροών προστέθηκε επιπλέον ποσό στον κωδικό 361 « αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας» ύψους 107,22€ πλέον φ.π.α. 0,67€ και στον Πίνακα (Γ) Εκκαθάρισης του Φόρου ο κωδ. 470 «Πιστωτικό Υπόλοιπο» αυξάνεται κατά 0,67€, από 433,22€ σε 433,89€, παράλληλα από τον κωδ. 401 « πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου», διαγράφεται ποσό ύψους 5.762,13€, με τελικό ποσό για έκπτωση στον κωδ. 502 ύψους 433,89€. Συνεπώς το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση μειώθηκε κατά 5.761,46€ (από 6.195,35€ σε 433,89€)

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 23.04.2021 τη με αρ.δηλ. πρώτη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις 31/07/2017. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για

την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα στις **19/07/2017** η με αρ.δηλ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. η οποία παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **6.641,69 ευρώ**.

Επειδή, από την αντιπαραβολή των δηλώσεων φ.π.α. αρχικής και τροποποιητικής διαπιστώθηκε ότι στον Πίνακα (Β) Εκροών – Εισροών μειώθηκαν στον κωδικό 361 « αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας» κατά το ποσό των 73,05€ και φ.π.α. κατά το ποσό των 102,41€ και στον Πίνακα (Γ) Εκκαθάρισης του Φόρου στον κωδ. 470 «Πιστωτικό Υπόλοιπο» μειώνεται κατά το ποσό των **102,40€**, από 446,34€ σε 343,94€, παράλληλα από τον κωδ. 401 « πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου», μειώνεται κατά το ποσό των **5.761,46€** από 6.195,35€ σε 433,89€, με τελικό ποσό για έκπτωση στον κωδ.502 ύψους 777,83€. Συνεπώς το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση μειώθηκε κατά **5.863,86€** (από 6.641,69€ σε 777,83€).

Επειδή, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 19 ν.4174/2013 εάν 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, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις **24.04.2021** τη με αρ.δηλ. πρώτη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις **31/10/2017**. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα στις **17/10/2017** η με αρ.δηλ. αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. η οποία παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού **6.998,21ευρώ**.

Επειδή, από την αντιπαραβολή των δηλώσεων φ.π.α. αρχικής και τροποποιητικής διαπιστώθηκε ότι στον Πίνακα (Β) Εκροών – Εισροών μειώθηκαν στον κωδικό 361 « αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας» κατά το ποσό των 171,41€ και φ.π.α. κατά το ποσό των 48,31€ και στον Πίνακα (Γ) Εκκαθάρισης του Φόρου στον κωδ. 470 «Πιστωτικό Υπόλοιπο» μειώνεται κατά το ποσό των **48,32€**, από 356,52€ σε 308,20€, παράλληλα από τον κωδ. 401 « πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου», μειώνεται κατά το ποσό των 5.863,86€ από 6.641,69€ σε 777,83€, με τελικό ποσό για έκπτωση στον κωδ. 502 ύψους **1.086,03€**. Συνεπώς το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση μειώθηκε κατά **5.912,18€** (από 6.998,21€ σε 1.086,03€).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το πιστωτικό υπόλοιπο των αρχικών δηλώσεων μεταβλήθηκε κατά την υποβολή των αντίστοιχων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου του έτους 2017

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα, για την εκπρόθεσμη υποβολή, στις **21.04.2021, 23.04.2021, 24.04.2021** των με αρ., και τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου του έτους 2017, ήτοι μετά τη νόμιμη προθεσμία η οποία έληγε στις **30/04/2017, 31/07/2017 και 31/10/2017** αντίστοιχα από την εκκαθάριση των οποίων προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο, έχει εφαρμογή το άρθρο 54 του ν. 4174/2013, το οποίο δύναται η φορολογική αρχή να επιβάλλει διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή.

Συνεπώς ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ποσού 100,00€ για κάθε εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου, καθώς μεταβλήθηκαν τα ποσά που αναφέρονται στον πίνακα Β' και του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου λόγω διαγραφής ποσού από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στις υπό εξέταση περιοδικών δηλώσεων, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, ήτοι 300,00€ (3x 100,00€).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **11-6-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με ΑΦΜ, την επικύρωση: α) της με αρ.**05.21** Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.03.2017**, β) της με αρ.**05.21** Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.04.2017 – 30.06.2017** και γ) της με αρ.**05.21** Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.07.2017 – 30.09.2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ.**05.21** Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.03.2017**

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

Η με αρ.05.21 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.04.2017 – 30.06.2017**

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

Η με αρ.05.21 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου **01.07.2017 – 30.09.2017**

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	100,00 €

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.