



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17/12/2021

Αριθμός απόφασης:3591

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@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), 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 από 28/7/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αρ./**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/1/2017, της με αρ./**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής

περιόδου 1/2/2017 - 28/2/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/3/2017 - 31/3/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/4/2017 – 30/4/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/5/2017 – 31/5/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/8/2017 - 31/8/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/9/2017 – 30/9/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/10/2017 - 31/10/2017, της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/11/2017 - 30/11/2017 και της με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/12/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 19/7/2021 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/7/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ.**/18-5-2021** τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/1/2017 - 31/1/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.
2. Με την υπ' αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ.**/18-5-2021** τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/2/2017 – 28/2/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.
3. Με την υπ' αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ.**/18-5-2021** τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/3/2017 - 31/3/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.

1 περ. α΄ του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

4. Με την υπ΄ αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/4/2017 – 30/4/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

5. Με την υπ΄ αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/5/2017 - 31/5/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

6. Με την υπ΄ αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/8/2017 - 31/8/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

7. Με την υπ΄ αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/9/2017 – 30/9/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013.

8. Με την υπ΄ αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/10/2017 - 31/10/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α΄ του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α΄ του Ν.4174/2013..

9. Με την υπ΄ αριθ.**/1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω

εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/11/2017 – 30/11/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

10. Με την υπ' αριθ./**1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ./18-5-2021 τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/12/2017 - 31/12/2017**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για την ελεγχόμενη περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017, δυνάμει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, μετά την κοινοποίηση της με αριθμό ../14-1-2020 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και πριν από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής των ανωτέρω τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α..

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ισχυριζόμενη ότι δεν στοιχειοθετείται η παράβαση περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, διότι με τις υπό κρίση υποβληθείσες δηλώσεις προέκυψαν πιστωτικά υπόλοιπα τα οποία καταχωρήθηκαν προς έκπτωση, επικαλείται δε το παράδειγμα 5 της υποενότητας 2.2.1. Φ.Π.Α. του κεφαλαίου Έμμεση Φορολογία της ΠΟΛ 1119/2018.

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....»* και στο άρθρο 54 “Χρόνος καταβολής του φόρου” του ίδιου νόμου, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 92 παρ.2

Ν.4316/2014 ορίζεται : «*Η προθεσμία καταβολής του φόρου ταυτίζεται με την ημερομηνία που η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, πλην των δηλώσεων που υποβάλλουν οι υπόχρεοι για κάθε φορολογική περίοδο όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 38.*».

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 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) €, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου.

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...

2.2. Έμμεση Φορολογία

2.2.1. ΦΠΑ

α) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (άρθρα 18 και 19 ΚΦΔ)....

Παράδειγμα 5. Έστω υποκείμενος στο Φ.Π.Α. με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση Φ.Π.Α. με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής. Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή Φ.Π.Α.) 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, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα στα πλαίσια διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., δυνάμει της με αρ. ../14-1-2020 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, 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 τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., για τη φορολογική περίοδο 1/1/2017 - 31/12/2017 (1ος, 2ος, 3ος 4ος, 5ος, 8ος, 9ος, 10ος, 11ος και 12ος μήνας του 2017) πριν από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και των προσωρινών πράξεων.

Επειδή με τις ως άνω τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., που υποβλήθηκαν από προσφεύγοντα επήλθαν μεταβολές, τόσο στις εισροές, όσο και στις εκροές των υπό κρίση φορολογικών περιόδων και επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Ν.4174/2013. Ως εκ τούτου ορθώς επιβλήθηκαν τα σχετικά πρόστιμα περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης.

Ωστόσο, με τη με αριθμό/18-5-2021 τροποποιητική περιοδική δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **1/9/2017 – 30/9/2017** δεν επήλθε καμία μεταβολή στην αρχική υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ και ως εκ τούτου η με αριθμό/**1-6-2021** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης τυγχάνει ακυρωτέα, καθώς δεν στοιχειοθετείται η διαδικαστική παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/7/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αρ./**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/1/2017 - 31/1/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

2. Η με αρ./**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/2/2017 - 28/2/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

3. Η με αρ./**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/3/2017 - 31/3/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

4. Η με αρ./**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/4/2017 – 30/4/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

5. Η με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/5/2017 – 31/5/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

6. Η με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/8/2017 - 31/8/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

7. Η με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/9/2017 – 30/9/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	0,00 €

8. Η με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/10/2017 - 31/10/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

9. Η με αρ.**/1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/11/2017 - 30/11/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00 €	100,00 €

10. Η με αρ/**1-6-2021** πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου **1/12/2017 - 31/12/2017** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	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 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.