



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13-10-2023

Αριθμός απόφασης:1602

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα κατά της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017,

της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/04/2015-30/06/2015** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/07/2014-30/09/2014** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/07/2015-30/09/2015** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/01/2015-31/03/2015** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/01/2018-31/03/2018** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/10/2017-31/12/2017** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/10/2015-31/12/2015** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/04/2018-30/06/2018** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/07/2018-30/09/2018** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/04/2019-30/06/2019** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

-Με την υπ' αριθμ. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου **01/07/2019-30/09/2019** στο πλαίσιο διενεργηθέντος ελέγχου.

Το προσφεύγον νομικό πρόσωπο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1.Με την Απόφαση ΔΕΔ θεωρήθηκε ότι θα έπρεπε να υποβάλλει μηνιαίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και όχι τριμηνιαίες όπως και έκανε, και για αυτό το λόγο καταλογίστηκαν πρόστιμα του άρθρου 54 Ν4174/13 για όλη την περίοδο από 1/1/14 μέχρι 30/9/2019 για κάθε μια από τις μηνιαίες περιοδικές ΦΠΑ που δεν υπέβαλε εμπρόθεσμα για την εν λόγω περίοδο.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις οδηγίες και τα παραδείγματα της ΠΟΛ 1119/2018 με συνδυασμό και με την απόφαση της ΔΕΔ Θ, όταν μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου υποβληθεί τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ που έχει μεγαλύτερο ή ίδιο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης Φορολογικής περιόδου και μεγαλύτερο ή ίδιο ποσό για έκπτωση δεν επιβάλλετε πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν4174/2013. Παράδειγμα η αρχική περιοδική ΦΠΑ 3ου τριμήνου 2014 υπεβλήθη εμπρόθεσμα στις και στην τροποποιητική ΦΠΑ που υπεβλήθη μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου στις και ο φόρος εκροών και ο φόρος εισροών και το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής

περιόδου καθώς και ποσό για έκπτωση παραμένουν ακριβώς τα ίδια με την αρχική περιοδική ΦΠΑ, οπότε δεν θα έπρεπε να καταλογιστεί πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν4174/2013. Το ίδιο ισχύει και για τις περιόδους 1ος-3ος/2015, 4ος-6ος/2015, 7ος-9ος /2015, 10ος - 12ος/2015, 4ος-6ος/2018, 7ος-9ος /2018, 1ος-3ος/2019, 4ος-6ος/2019 και 7ος-9ος /2019 όπου οι υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπεβλήθησαν μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και σε σχέση με τις αμέσως προηγούμενες υποβληθείσες περιοδικές ΦΠΑ εκάστου περιόδου που είχαν υποβληθεί προ της εντολής ελέγχου δεν έχουν καμία διαφορά στα ποσά που αναγράφονται στο φόρο εισροών και στο φόρο εισροών και οι προηγούμενες δηλώσεις ήταν πιστωτικές και η υπό εξετάσει δηλώσεις ήταν πιστωτικές με μεγαλύτερο πιστωτικό ή ίδιο υπόλοιπο προηγούμενης Φορολογικής περιόδου και ποσό για έκπτωση.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 38** του **ν. 2859/2000** (Α' 248) 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 [...], 3) [...] 4) Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις του **ΚΦΔ** (ν. 4987/2022 Α' 206), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 18** ότι: «1) α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον 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 έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. γ) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, 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 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 της παρ. 2 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 1 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

Στο **άρθρο 19** 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 μέσα στην προθεσμία 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 προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, 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 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 της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, 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 [...]

Στο **άρθρο 54** 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 **υποχρέωση καταβολής φόρου**, **β)** δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, ... **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 περ. **α'** της παρ. 1, **β)** εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση περιπτώσεων **β', γ' και δ'** της παραγράφου 1, που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, **γ)** διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. **β', γ', δ' και στ'** της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και **δ)** πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. **β', γ', δ' και στ'** της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος [...]

Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία επιβολής του ανωτέρω προστίμου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας περίπτωσης. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση. **Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.** Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ»

Επειδή, σύμφωνα με την **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 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 προηγούμενες 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)**

Περαιτέρω, στα παραδείγματα που αναφέρονται στο κεφάλαιο 2.2 Έμμεση φορολογία, 2.2.1 ΦΠΑ της ίδιας εγκυκλίου, διευκρινίζεται ότι:

Παράδειγμα 5: «Εστω 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: «Εστω 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 ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, αν το υπόλοιπο αυτής είναι χρεωστικό, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α, αλλά του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα, αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Συνεπώς, εφόσον η αρχική δήλωση ΦΠΑ έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο για την ίδια περίοδο, που υποβάλλεται με τις διατάξεις του ν. 4512/2018, δεν επιφέρει πρόστιμο για τον φορολογούμενο, αφού από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι για την επιβολή προστίμου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, οι οποίες όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση το προσφεύγον ν.π. ως υποκείμενο στο ΦΠΑ είχε υποβάλει **εμπρόθεσμα** τις με αρ. (3^{ου} τριμ. 2014), (1^{ου} τριμ. 2015), (2^{ου} τριμ. 2015), (3^{ου} τριμ. 2015), (4^{ου} τριμ. 2015), (4^{ου} τριμ. 2017), (1^{ου} τριμ. 2018), (2^{ου} τριμ. 2018), (3^{ου} τριμ. 2018), (2^{ου} τριμ. 2019) και (3^{ου} τριμ. 2019) **αρχικές** δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα**, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου ΦΠΑ και πριν την κοινοποίηση στις του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμου), τις με αρ. (3^{ου} τριμ. 2014), (1^{ου} τριμ. 2015), (2^{ου} τριμ. 2015), (3^{ου} τριμ. 2015), (4^{ου} τριμ. 2015), (4^{ου} τριμ. 2017), (1^{ου} τριμ. 2018), (2^{ου} τριμ. 2018), (3^{ου} τριμ. 2018)..... (2^{ου} τριμ. 2019) και (3^{ου} τριμ. 2019) τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, με τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ήτοι προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις επί των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την ακύρωση της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2014, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2015, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 και της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

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

Φορολογικό έτος 2014

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Φορολογικό έτος 2015

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Φορολογικό έτος 2017

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Φορολογικό έτος 2018

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Φορολογικό έτος 2019

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

Υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ: **0,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.