



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24.11.2023

Αριθμός απόφασης: 1933

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014)

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά:

- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.03.2019
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.04.2019-30.06.2019
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.07.2019-30.09.2019

- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.03.2020
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019
- Της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.04.2020-30.06.2020
- Της με αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020
- Της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.03.2021,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **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' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.03.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.2019-30.06.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2019-30.09.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.03.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.

- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.04.2020-30.06.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.
- Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.03.2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης για την περίοδο αυτή.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., ως εξής:

- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.03.2019 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.10.2018 – 31.12.2018 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.04.2019 – 30.06.2019 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.07.2019 – 30.09.2019 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2020 – 31.03.2020 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.10.2019 – 31.12.2019 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.04.2020 – 30.06.2020 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.07.2020 – 30.09.2020 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.07.2020 – 30.09.2020 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)

- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.10.2020 – 31.12.2020 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)
- την υπ' αριθ., για τη φορολογική περίοδο 01.01.2021 – 31.03.2021 (Υποβολή αρχικής δήλωσης, με αριθ. – εμπροθέσμως)

Οι ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή, υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της με αριθμό

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εξαιτίας τεχνικών περιορισμών του συστήματος, οι οποίοι ουδεμία σχέση ή συνάρτηση έχουν με το εφαρμοζόμενο νομοθετικό πλαίσιο, τροποποιήσεις οι οποίες μετέβαλαν το πιστωτικό υπόλοιπο των δηλώσεων, δεν μεταφέρονταν άμεσα στην επόμενη περίοδο. Αποτέλεσμα αυτού ήταν για τις σχετικές περιόδους να χρειάζεται η υποβολή δεύτερων τροποποιητικών δηλώσεων την επομένη κάθε φορά ημέρα. Οι τεχνικοί περιορισμοί του συστήματος υποβολής δηλώσεων που δεν ερείδονται στον νόμο, δεν μπορεί να αποτελούν λόγο τιμωρίας του φορολογουμένου, ούτε είναι εύλογο να τίθενται δύο διοικητικά πρόστιμα για τυπικές παραβάσεις για δεύτερη εκπρόθεσμη δήλωση, η οποία θεραπεύει την αδυναμία του συστήματος να αποδώσει την σωστή πληροφορία κατά τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας με την πρώτη εκπρόθεσμη δήλωση.

- Ο έλεγχος των δέκα περιόδων, βρήκε διαφορές που μείωναν το πιστωτικό υπόλοιπο της εταιρείας.

- Η διοίκηση κατά την άσκηση της κατά το νόμο αρμοδιότητάς της για τον φόρο προστιθέμενης αξίας δεσμεύεται τόσο από την αρχή της αναλογικότητας κατά το εθνικό μας συνταγματικό δίκαιο, όσο και από την αρχή της αναλογικότητας, όπως αυτή ερμηνεύεται και επιβάλλεται από το ενωσιακό δίκαιο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία... 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου..... »

Επειδή, με τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. , 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: «Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής. Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή ΦΠΑ) υποβάλλει τροποποιητική δήλωση και το προς επιστροφή ποσό καταχωρείται προς έκπτωση. Σε αυτή την περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54, καθώς η αρχική δήλωση ήταν εμπρόθεσμη, ούτε πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, επειδή δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή».

Παράδειγμα 8: «Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, το οποίο έχει μεταφέρει στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει μείωση του ανωτέρω υπολοίπου σε 300 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ήτοι 100 ευρώ, και όχι πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση αυτή πρέπει να διορθωθεί και η επόμενη δήλωση στην οποία έχει μεταφερθεί το λανθασμένο ποσό για έκπτωση».

Επειδή 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, εν προκειμένω ο προσφεύγων 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 του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου), τις ως άνω αναφερθείσες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., με τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις, όπως προκύπτει από το σύστημα «taxis», 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

Τη αποδοχή της από από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την **ακύρωση** των προσβαλλόμενων Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.03.2019
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.10.2018-31.12.2018
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.04.2019-30.06.2019
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.07.2019-30.09.2019
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.03.2020
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.10.2019-31.12.2019
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.04.2020-30.06.2020
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.07.2020-30.09.2020
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ

- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.10.2020-31.12.2020
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ
- Η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.03.2021
Καταλογιζόμενο ποσό: 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.