



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/03/2024
Αριθμός απόφασης: 551

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 υπ' αριθ. ΔΕΔ 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: α) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., β) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., γ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., δ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ε) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και στ) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις οικείες υπ' αριθ. Διαπιστώσεις Παράβασης.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/10/2021 έως 31/12/2021.

Σύμφωνα με τη υπ' αριθ. Διαπίστωση Παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2021 έως 31/12/2021, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την 31/01/2022, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α.

- Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/01/2022 έως 31/03/2022.

Σύμφωνα με τη υπ' αριθ. Διαπίστωση Παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 31/03/2022, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α.

- Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022.

Σύμφωνα με τη υπ' αριθ. Διαπίστωση Παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α.

- Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/07/2022 έως 30/09/2022.

Σύμφωνα με τη υπ' αριθ. Διαπίστωση Παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2022 έως 30/09/2022, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την 31/12/2022, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α.

- Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/10/2022 έως 31/12/2022.

Σύμφωνα με τη υπ' αριθ. Διαπίστωση Παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2022 έως 31/12/2022, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την 31/01/2023, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α.

- Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., περιόδου 01/01/2023 έως 31/03/2023.

Σύμφωνα με τη υπ' αριθ. Διαπίστωση Παράβασης ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα, την, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2023 έως 31/03/2023, η προθεσμία υποβολής της οποίας έληγε την 28/04/2023, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κώδικα Φ.Π.Α.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. με τον ισχυρισμό ότι αφενός δεν προέκυψε φόρος για καταβολή και αφετέρου οι αρχικές δηλώσεις των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων (με αριθμό) είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα, με συνέπεια να είναι εφαρμοστέα η παράγραφος 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., κατά την οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή παρακρατούμενου φόρου στην περίπτωση που η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» 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 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.

[...]

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και μεταφέρει εκτός της χώρας την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται κατά το χρόνο της διακοπής να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία πρόσθετη εγγύηση.

[...]

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση ΠΟΛ.1108/14-04-2014 με θέμα: «Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α.» του Υφυπουργού Οικονομικών, προβλέπεται μεταξύ άλλων ότι:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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.

δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος 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 των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., 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 σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται 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 [...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1

[...]

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.»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, 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 εκατό (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. 3 του 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.

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β' και γ')

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2).»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1119/2018 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)» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων 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 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.

[...]

«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 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και τις σχετικές οδηγίες, στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ.1119/2018, ακόμα και όταν η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. γίνεται κατόπιν κοινοποίησης εντολής ελέγχου, το κρίσιμο στοιχείο για την επιβολή ή μη του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. παραμένει ο χρόνος υποβολής της αρχικής δήλωσης.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπρόθεσμα:

α) τη με αριθμό αρχική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2021 έως 31/12/2021,

β) τη με αριθμό αρχική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2022 έως 31/03/2022,

γ) τη με αριθμό αρχική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/04/2022 έως 30/06/2022,

δ) τη με αριθμό αρχική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/07/2022 έως 30/09/2022,

ε) τη με αριθμό αρχική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2022 έως 31/12/2022,

στ) τη με αριθμό αρχική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2023 έως 31/03/2023,

Επειδή, μετά την κοινοποίηση της με αριθμό εντολής ελέγχου, ο προσφεύγων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 397 του ν.4512/2018, προέβη σε εκπρόθεσμη υποβολή των παρακάτω τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α.:

ΑΡ. ΔΗΛΩΣΗΣ/ ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΕΠΙΣΤΡΑΦΗΚΕ Ή ΖΗΤΗΘΗΚΕ Η ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
.....	01/10/2021 - 31/12/2021	60.167,43	-	0,00
.....	01/01/2022 - 31/03/2022	60.909,24	-	0,00
.....	01/04/2022 - 30/06/2022	60.993,33	-	0,00
.....	01/07/2022 - 30/09/2022	60.993,33	-	0,00
.....	01/10/2022 - 31/12/2022	61.167,39	-	0,00
.....	01/01/2023 - 31/03/2023	443,35	1.081,46	0,00

Επειδή, ανεξαρτήτως των μεταβολών που έγιναν με την υποβολή των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. σε σχέση με τις αρχικές δηλώσεις της αντίστοιχης φορολογικής περιόδου, για να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. η μοναδική προϋπόθεση είναι η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών δηλώσεων, η οποία εν προκειμένω δεν πληρείται.

Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και κρίνονται ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01/10/2021 - 31/12/2021 : 0,00 ευρώ

2. Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01/01/2022 - 31/03/2022: 0,00 ευρώ

3. Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01/04/2022 - 30/06/2022: 0,00 ευρώ

4. Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01/07/2022 - 30/09/2022: 0,00 ευρώ

5. Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01/10/2022 - 31/12/2022: 0,00 ευρώ

6. Υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, περιόδου 01/01/2023 - 31/03/2023: 0,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ**

**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.