



Αθήνα, 6-6-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1783

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας, κατά των κάτωθι Πράξεων Επιβολής Προστίμου αρθ.54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

Α/Α	Αριθμός & Ημ/νια πράξης	Φορολογική περίοδος
1		01/04/2017-30/06/2017
2		01/04/2018-30/06/2018
3		01/07/2017-30/09/2017
4		01/07/2018-30/09/2018
5		01/01/2018-31/03/2018
6		01/01/2017-31/03/2017
7		01/10/2017-31/12/2017
8		01/10/2018-31/12/2018
9		01/04/2020-30/06/2020

10	.....	01/04/2021-30-06-2021
11	.....	01/07/2020-30/09/2020
12	.....	01/07/2021-30/09/2021
13	.....	01/01/2020-31/03/2020
14	.....	01/01/2021-31/03/2021
15	.....	01/10/2020-31/12/2020
16	.....	01/10/2020-31/12/2020
17	.....	01/10/2021-31/12/2021

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από οικείες εκθέσεις διαπίστωσης παραβάσεων .
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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:

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/04/2017 έως 30/06/2017.

-Με την με αριθ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/04/2018 έως 30/06/2018.

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/07/2017 έως 30/09/2017.

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/07/2018 έως 30/09/2018.

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/01/2018 έως 31/03/2018.

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/10/2020 έως 31/12/2020.

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/10/2020 έως 31/12/2020.

-Με την με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού **100,00 €** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. στις για την φορολογική περίοδο από 01/10/2021 έως 31/12/2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Εμπρόθεσμη υποβολή πιστωτικών αρχικών δηλώσεων.
2. Υποβολή πιστωτικών τροποποιητικών δηλώσεων μετά την έκδοση τω εντολών ελέγχου και πριν την κοινοποίηση προσωρινών πράξεων προσδιορισμού του φόρου στις
3. Οι διατάξεις του αρθ.54 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.
4. Έλλειψη σαφούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολόγησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 38 του ν. 2859/00 (ΦΠΑ)** 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 **ΚΦΔ** (ν. 4987/2022 Α' 206), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στο **άρθρο 18** (αρθ.22 νέου ΚΦΔ) 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 (αρθ. 23 νέου ΚΦΔ) 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 (αρθ. 53 νέου ΚΦΔ) 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 προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το

πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις)

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, υποβάλλει 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 προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ενώ αν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή 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 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, δυνάμει των υπ' αριθμ. εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου Αττικής για την περίοδο από 01/01/2017-31/12/2018 & 01/01/2020-31/12/2021, διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας για τη διαπίστωση ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων, Τελών και Εισφορών καθώς και Ορθής τήρησης και έκδοσης βιβλίων. Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου κοινοποιήθηκε κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ΚΦΔ, η με αρ. πρωτ. **ΕΛ.ΚΕ.** Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ για τις φορολογίες και τις φορολογικές χρήσεις που περιλαμβάνονται στις σχετικές εντολές ελέγχου.

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα**, με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση των υπ' αριθ.εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου), τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ στις, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, ήτοι προέκυψε ποσό φόρου προς έκπτωση, συνεπεία των οποίων επιβλήθηκαν τα υπό κρίση πρόστιμα του αρθ. 54 του ΚΦΔ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αυτών, ως κατωτέρω:

Αρ.& Ημ/νια υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ	Φορολογική περίοδος /Τρίμηνο	Πιστωτικό Υπόλοιπο Αρχικής Δήλωσης	Πιστωτικό Υπόλοιπο Τροπ/κης Δήλωσης	Πράξη Επιβολής Προστίμου
.....	1 ^ο τρίμηνο 2017	24.140,92	12.984,11	.....
.....	2 ^ο τρίμηνο 2017	18.900,54	13.664,58	.....
.....	3 ^ο τρίμηνο 2017	19.739,14	13.812,36	.....
.....	4 ^ο τρίμηνο 2017	12.779,31	12.211,55	.....
.....	1 ^ο τρίμηνο 2018	13.700,99	12.684,38	.....
.....	2 ^ο τρίμηνο 2018	14.439,98	13.332,25	.....
.....	3 ^ο τρίμηνο 2018	14.616,39	13.560,84	.....
.....	4 ^ο τρίμηνο 2018	14.908,24	11.465,30	.....
.....	1 ^ο τρίμηνο 2020	17.663,72	14.349,07	.....
.....	2 ^ο τρίμηνο 2020	17.545,23	14.803,64	.....
.....	3 ^ο τρίμηνο 2020	18.041,31	15.539,72	.....
.....	4 ^ο τρίμηνο 2020	19.341,23	16.402,08	.....
.....	4 ^ο τρίμηνο 2020	19.341,23	14.224,04	.....
.....	1 ^ο τρίμηνο 2021	20.020,35	14.903,17	.....
.....	2 ^ο τρίμηνο 2021	20.862,48	15.745,34	.....
.....	3 ^ο τρίμηνο 2021	21.611,40	16.494,26	.....
.....	4 ^ο τρίμηνο 2021	21.891	14.484,27	.....

Επειδή, ωστόσο η προσφεύγουσα είχε υποβάλει **εμπρόθεσμα** τις με αρ. **αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ**. Συνεπώς, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές δεν παρουσιάζουν ποσό φόρου προς καταβολή, για την εκπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ, δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, και συνεπώς τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία υποβολής και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, και την **ακύρωση** των με αρ.

..... Πράξεων επιβολής Προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ φορολογικών ετών 2017, 2018, 2020 και 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

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

Φορολογικό έτος 2017

-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/03/2017 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/04/2017-30/06/2017 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2017-30/09/2017 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/10/2017-31/12/2017 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**

Φορολογικό έτος 2018

-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2018-30/09/2018 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/10/2018-31/12/2018 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**

Φορολογικό έτος 2020

-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/03/2020 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/04/2020-30/06/2020 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2020-30/09/2020 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**

Φορολογικό έτος 2021

-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/03/2021 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/06/2021 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/07/2021-30/09/2021 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**
-Πρόστιμο αρθ.54 του ΚΦΔ φορολογικής περιόδου 01/10/2021-31/12/2021 (Υπ' αριθμ. Πράξη) : **0,00€**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.