

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Α. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
1.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
2.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
3.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ
ΠΕΡΙΟΥΣΙΟΛΟΓΙΟΥ
4. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
5.ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΙΣΠΡΑΞΕΩΝ

Αθήνα, 22 Ιουνίου 2018

Β. ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ
ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ & ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ
ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ
- ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ
ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α΄
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Β΄
ΤΜΗΜΑΤΑ Ζ΄, Η΄

ΠΟΛ : 1119

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3375000
Fax :
E-Mail :
Url :

ΠΡΟΣ : Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: «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)».

Με την παρούσα παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια)

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.

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).

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 ΚΦΔ, 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.

1.2. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μέχρι 31.12.2013

Για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές, που αφορούν χρήσεις **μέχρι** την 31.12.2013, επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2017. Ειδικότερα:

1.2.1. Δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017, η οποία ισχύει για δηλώσεις που υποβάλλονται από 1.1.2018 και μετά, αντικαθίσταται η παράγραφος 18 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και ορίζεται ότι για την υποβολή εκπρόθεσμων χρεωστικών δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως την 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 πλέον του τόκου του άρθρου 53 του νόμου αυτού, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 (και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια) μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, σε περίπτωση καθυστερημένης εξόφλησης, επιβάλλεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής επί της συνολικής κατά τα ως άνω προσδιορισθείσας οφειλής.

β) Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, η εν λόγω διάταξη αντικαταστάθηκε, προκειμένου να επιβάλλονται και για φορολογικά έτη πριν την έναρξη ισχύος του ν.4174/2013 οι, κατά περίπτωση, προβλεπόμενες σε αυτόν κυρώσεις, αντί των πρόσθετων φόρων του άρθρου 1 του ν.2523/1997, εφόσον αυτές συνεπάγονται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

γ) Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του ν. 4520/2018 (Α' 30), ορίζεται ότι ποσά πρόσθετων φόρων που έχουν με οποιονδήποτε τρόπο καταβληθεί μέχρι την 1.1.2018 δεν επιστρέφονται, δεν συμψηφίζονται και δεν αναζητούνται λόγω εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

1.2.2.Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 398 του ν. 4512/2018 τροποποιήθηκε εκ νέου η παράγραφος 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, με έναρξη ισχύος την 17.1.2018, στο πρότυπο των νέων διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ίδιου νόμου, και ορίσθηκε ότι για χρεωστικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

β) Ειδικότερα, στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση για τον φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (ήτοι 1% ή 1,5%, κατά περίπτωση, επί του προσδιορισθέντος φόρου ανά μήνα και μέχρι 60% του φόρου) και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53, υπολογιζόμενου από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης του εκτελεστού τίτλου. Για τον υπολογισμό του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, 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. Ωστόσο, το ως άνω πρόστιμο (υπολογιζόμενο ως το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ πλέον του τόκου του άρθρου 53 από 1.1.2014(και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια) ή ο πρόσθετος φόρος 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 ή του πρόσθετου φόρου),πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις) επιβάλλεται πρόστιμο έως εκατό (100) ευρώ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

γ) Για τη μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος 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.

Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών.

Τέλος, φόροι, πρόστιμα, τέλη και εισφορές που προσδιορίζονται με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, δεν διαγράφονται, ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.

Επιπλέον, σε αυτό το στάδιο δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων με επιφύλαξη.

1.3. Λοιπά θέματα

α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν.4337/2015 που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.

β) Ειδικά στις περιπτώσεις που υποβάλλονται στις Δ.Ο.Υ. δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι οποίες ενώ παραλαμβάνονται δεν εκκαθαρίζονται αμέσως, δηλαδή η έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου (ο εκτελεστός τίτλος) δεν συμπίπτει χρονικά με την υποβολή της δήλωσης, ο τόκος υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία της παραλαβής της δήλωσης.

γ) Προκειμένου για τον υπολογισμό του τόκου που αποτελεί μέρος του προστίμου της παρ. 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, αυτός θα γίνεται λαμβάνοντας υπόψη εκτός από τον κύριο και συμπληρωματικό φόρο και τα λοιπά συμβεβαιούμενα ποσά που προσδιορίζονται κατά την έκδοση της πράξης προσδιορισμού φόρου, όπως για παράδειγμα ειδική εισφορά αλληλεγγύης, τέλος επιτηδεύματος, φόρος πολυτελούς διαβίωσης, χαρτόσημο ΟΓΑ χαρτοσήμου κ.λπ.

δ) Εφόσον έχει υπολογισθεί κύρωση μεγαλύτερη από αυτή που θα έπρεπε να επιβληθεί σύμφωνα με την παρούσα (πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν.2523/1997 αντί του προστίμου της παραγράφου 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ είτε μεγαλύτερο ποσοστό πρόσθετου φόρου ή προστίμου), προκειμένου ο φορολογούμενος να τύχει της επιεικέστερης μεταχείρισης, υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., η οποία, εφόσον ο φορολογούμενος δικαιούται μείωσης του πρόσθετου φόρου, υπολογίζει τις νέες επιβαρύνσεις (επιβολή τόκου άρθρου 53, για κάθε φορολογία μέχρι και την έκδοση του εκτελεστού τίτλου και πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 4174/2013) και προχωρεί σε διαγραφή και επιστροφή ή συμψηφισμό του επί πλέον πρόσθετου φόρου.

ε) Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα περί μη επιστροφής και συμψηφισμού καταβληθέντων ποσών δεν ισχύουν στην περίπτωση της εκτέλεσης δικαστικών αποφάσεων. Έτσι, εάν μετά την υπαγωγή στις κοινοποιούμενες διατάξεις, εκδοθεί δικαστική απόφαση με την οποία προσδιορίζεται μικρότερο ποσό κύριου φόρου, πρόσθετου φόρου ή προστίμου, σε συμμόρφωση με τη δικαστική απόφαση, το μη οφειλόμενο ποσό διαγράφεται και τυχόν καταβληθέντα ποσά επιστρέφονται, σε εκτέλεση αυτής.

στ) Υπενθυμίζεται ότι με την εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1073/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

2. ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

2.1. Άμεση φορολογία

2.1.1. Υποβολή δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (άρθρα 18 και 19 ΚΦΔ)

Παράδειγμα 1

Στις 26.3.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου για φορολογία εισοδήματος προσωπικής εταιρείας που τηρεί απλογραφικά βιβλία για το φορολογικό έτος **2015**. Η εταιρεία υποβάλλει στις 30.3.2018 και πριν κοινοποιηθεί ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Από τη συγκεκριμένη δήλωση προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή 50.000€. Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών

προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 ήταν η 25η Ιουλίου 2016 (ΠΟΛ. 1105/2016). Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, αλλά ποσό προστίμου ίσο με αυτό του άρθρου 58, παρ. 2, ήτοι 25.000€ (50.000€ X 50%).

Αν η προκύπτουσα οφειλή, ήτοι ο οφειλόμενος φόρος, το 60% του προστίμου (15.000€) και ο αναλογών τόκος εξοφληθούν έως 29.4.2018 (ήτοι εντός 30 ημερών από την υποβολή της δήλωσης ΦΕΝΠ, με την οποία διενεργείται άμεσος προσδιορισμός του φόρου), το υπόλοιπο 40% του προστίμου (ήτοι 10.000 €) διαγράφεται.

Εάν στο παράδειγμα αυτό η εκπρόθεσμη αρχική δήλωση είχε υποβληθεί πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ήτοι πριν τις 26.3.2018, τότε θα επιβαλλόταν το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ΚΦΔ, ήτοι 250€ και κατά την καταβολή θα υπολογιζόταν τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Παράδειγμα 2

Στις 20.1.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου για φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου, μη επιτηδευματία, για το φορολογικό έτος 2015 και πριν κοινοποιηθεί ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στις 22.1.2018 και εκδίδεται την ίδια μέρα ο εκτελεστός τίτλος, δηλαδή η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή 10.000 ευρώ, ενώ με την αρχική δήλωση είχε προκύψει φόρος 3.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης, αλλά ποσό προστίμου ίσο με αυτό του άρθρου 58 παρ. 1, ήτοι 3.500 ευρώ $(10.000 - 3.000) \times 50\% = 7.000 \times 50\%$, καθώς η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης υπερβαίνει το 50% του φόρου που είχε προκύψει με βάση την αρχική δήλωση). Εφόσον ο φορολογούμενος μέχρι τις 21.2.2018 εξοφλήσει την προκύπτουσα οφειλή (ήτοι 7.000€+2.100€ =9.100€) και τον αναλογούντα τόκο του άρθρου 53, το υπόλοιπο 40% του προστίμου (ήτοι 1.400 ευρώ) διαγράφεται.

Εάν η εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση είχε υποβληθεί πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ήτοι πριν τις 20.1.2018, τότε θα επιβαλλόταν το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ΚΦΔ, ήτοι 100€ και κατά την καταβολή θα υπολογιζόταν τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Παράδειγμα 3

Στις 8.3.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου σε εταιρεία που τηρεί διπλογραφικά βιβλία για τον έλεγχο απόδοσης παρακρατούμενων φόρων φορολογικού έτους **2014**. Στις 13.3.2018 η εταιρεία υποβάλλει εκπρόθεσμη αρχική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) περιόδου 1.3.2014-31.3.2014 ποσού 15.000€. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης ήταν στις 31.5.2014. Στην περίπτωση αυτή, αντί του προστίμου του άρθρου 54, επιβάλλεται πρόστιμο ποσού ίσου με το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 59, ήτοι 7.500€ ($15.000€ \times 50\%$).

Δεδομένου ότι η δήλωση αφορά σε παρακρατούμενο φόρο μισθωτών υπηρεσιών, δεν είναι δυνατή η μείωση του προστίμου στο 60%, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή, πλέον των αναλογούντων τόκων, καταβληθεί εντός 30 ημερών.

Εάν στο παράδειγμα αυτό η αρχική εκπρόθεσμη δήλωση είχε υποβληθεί πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, ήτοι πριν τις 8.3.2018, τότε θα επιβαλλόταν το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ, ήτοι 500€ και κατά την καταβολή θα υπολογιζόταν τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

2.1.2.Υποβολή δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μέχρι 31.12.2013

α) Υποβολή δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου

Παράδειγμα 1

1. Εταιρεία στις 31.1.2018 υποβάλλει εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012). Στην εταιρεία δεν έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου. Από τη συγκεκριμένη δήλωση προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή 200.000€. Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 ήταν η 8η Ιουλίου 2013 (ΠΟΛ. 1160/2013).

Στη συγκεκριμένη περίπτωση επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 παρ. 1 περ. α' και προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πλέον των τόκων του άρθρου 53 του ίδιου νόμου υπολογιζόμενων από 1/1/2014. Συγκεκριμένα θα γίνονταν οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

Α. Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997 : $110.000€ (1\% \times 200.000 \times 55 \text{ μήνες καθυστέρησης})$

Β. Πρόστιμο άρθρου 54 (παρ. 2 περ. δ') Κ.Φ.Δ. : 500€

Γ. Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. : $71.540€ (0,73\% \times 49 \text{ μήνες} \times 200.000€)$

Άθροισμα Β και Γ : 72.040€

Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή θα επιβληθεί στην εταιρεία αντί των πρόσθετων φόρων του ν. 2523/1997, πρόστιμο ίσο με το ποσό των 72.040€, ήτοι το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 και των τόκων του άρθρου 53 ΚΦΔ υπολογιζόμενων από την 1/1/2014 μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου (ήτοι την υποβολή της δήλωσης), καθώς αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση για τον φορολογούμενο.

Παράδειγμα 2

Φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, στον οποίο δεν έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου, υποβάλλει εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση για οικονομικό έτος 2013 στις 20.2.2018 και εκδίδεται την ίδια μέρα ο εκτελεστός τίτλος, δηλαδή πράξη διοικητικού προσδιορισμού (εκκαθαριστικό σημείωμα), από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή 20.000 ευρώ. Με την αρχική δήλωση είχε προσδιοριστεί φόρος 18.000 ευρώ.

Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ήταν η 30ή Αυγούστου 2013 για όσους φορολογούμενους ο ΑΦΜ τους λήγει σε 0 (ΠΟΛ. 1154/2013).

Για την επιβολή της κύρωσης υπολογίζεται η επιεικέστερη μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 παρ. 1 περ. α' του ν.2523/1997 και του προστίμου της παρ. 18 του άρθρου 72 ΚΦΔ, ήτοι του αθροίσματος του προστίμου του άρθρου 54 πλέον των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ υπολογιζόμενων από 1/1/2014. Συνεπώς, γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

Α. Πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης δήλωσης άρθρου 1 ν.2523/1997: 1.080€ (1% X (20.000-18.000) X 54 μήνες καθυστέρησης).

Β. Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΕ: 100€

Γ. Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΕ: 730€ (0,73 X 50 μήνες X 2000)

Άθροισμα Β και Γ : 830 €

Συνεπώς στον φορολογούμενο θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 18 του άρθρου 72, ποσό 830€, καθώς αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη φορολογική μεταχείριση για τον φορολογούμενο

Παραδείγματα παρακρατούμενων φόρων

(με έντονη γραφή επισημαίνεται η τελικώς επιβαλλόμενη σε κάθε περίπτωση κύρωση ως ευνοϊκότερη).

Περίοδος	Νόμιμη καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής	Ημερ. υποβολής δήλωσης	Κατηγ. βιβλίων	Φόρος	Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 Ν.2523/1997,	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ (1)	Τόκος άρθρου 53 (2)	Άθροισμα (1) και (2)
2 ^{ος} ΜΗΝΑΣ 2011	20/03/2011	20/3/2018	Απλ.	8000,00	4800,00**	250,00***	2978,40 ****	3228,40
4ο ΔΙΜΗΝΟ 2010	20/09/2010	20/3/2018	Απλ.	12.000	7200,00	0,00 *	4467,60	4467,60
1 ^{ος} ΜΗΝΑΣ 2013	20/02/2013	20/3/2018	Απλ.	300,00	180,00	250,00	111,69	361,69
6 ^ο ΔΙΜΗΝΟ 2012	20/01/2013	20/3/2018	Διπλ.	6500,00	3900,00	500,00	2420,00	2920,00
3 ^{ος} ΜΗΝΑΣ 2012	20/04/2012	20/3/2018	Διπλ.	9800,00	5880,00	500,00	3648,50	4148,50

*Τροποποιητική δήλωση με την αρχική εμπρόθεσμη

**8.000 Χ 84 μήνες Χ 1,5% = 10.080 > 60% του φόρου άρα ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται σε 8.000 Χ 60% = 4.800

*** Λόγω απλογραφικών βιβλίων

**** 51 μήνες * 0,73%* 8.000=2.978

***** Επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 επειδή η δήλωση υποβλήθηκε η δήλωση υποβλήθηκε πριν την κοινοποίηση εντολής ελέγχου

β) Υποβολή δηλώσεων μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου

Παράδειγμα 1

Στις 25.1.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου σε ΑΕ για τη χρήση 2012. Η εταιρεία στις 31.1.2018 υποβάλει εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012). Από τη συγκεκριμένη δήλωση προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή 200.000€. Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φόρου

εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 ήταν η 8η Ιουλίου 2013 (ΠΟΛ. 1160/2013).

Δεδομένου ότι η δήλωση υποβάλλεται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου θα επιβληθεί το ευνοϊκότερο για την εταιρεία ποσό μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 παρ. 1 περ. α' του ν.2523/1997 και του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 ΚΦΔ, ήτοι του αθροίσματος του ποσού του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 2, πλέον των τόκων του άρθρου 53 υπολογιζόμενων από 1/1/2014. Συνεπώς, γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

Α. Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν.2523/1997 : 110.000€ (ήτοι 1% X 200.000 X 55 μήνες καθυστέρησης με ανώτατο όριο το 60% του φόρου)

Β. Πρόστιμο ποσού ίσου με του άρθρου 58 (παρ. 2) ΚΦΔ: 100.000€ (200.000€ X 50%)

Γ. Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. : 71.540€ (0,73%X 49 μήνες X 200.000€)

Αθροισμα Β και Γ : 171.540€

Συνεπώς, στην πιο πάνω εταιρεία θα επιβληθεί πρόσθετος φόρος, και όχιτο πρόστιμο της παρ. 17 του άρθρου 72 ΚΦΔ (ήτοι 171.540€), καθώς ο πρόσθετος φόρος συνεπάγεται επιεικέστερη φορολογική μεταχείριση για τον φορολογούμενο.

Αν η προκύπτουσα οφειλή πλέον των αναλογούντων τόκων εξοφληθεί εντός 30 ημερών από την υποβολή της δήλωσης, ο πρόσθετος φόρος των 110.000€ περιορίζεται στο ποσό των 66.000€ (110.000€ X 60%).

Παράδειγμα 2

Στις 25.1.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης για τη χρήση 2012. Η ΕΠΕ στις 31.1.2018 και πριν κοινοποιηθεί ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου υποβάλλει εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012). Από τη συγκεκριμένη δήλωση προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή 200.000€, ενώ με την αρχική δήλωση ο φόρος που είχε προκύψει ήταν 100.000€. Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 ήταν η 8η Ιουλίου 2013 (ΠΟΛ. 1160/2013).

Δεδομένου ότι η δήλωση υποβάλλεται μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου θα επιβληθεί το ευνοϊκότερο για την εταιρεία πρόστιμο μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 παρ. 1 περ. α' του ν.2523/1997 και προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 ΚΦΔ, ήτοι του αθροίσματος του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 πλέον των τόκων του άρθρου 53 υπολογιζόμενων από 1/1/2014. Συνεπώς, γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

Α. Πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης δήλωσης άρθρου 1 ν.2523/1997, ο οποίος υπολογίζεται επί της διαφοράς μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης: 55.000€ ($1\% \times (200.000 - 100.000) \times 55$ μήνες καθυστέρησης).

Β. Πρόστιμο άρθρου 58 (παρ. 1 περ. γ') Κ.Φ.Δ.: 50.000€ ($((200.000€ - 100.000€) \times 50\%)$). Υπολογίζεται με ποσοστό 50%, διότι η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης υπερβαίνει το 50% του φόρου που προέκυψε με βάση την αρχική δήλωση περ. γ' παρ. 1.

Γ. Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. : 35.770€ ($0,73\% \times 49$ μήνες $\times 100.000€$)

Άθροισμα Β και Γ : 85.770€

Συνεπώς, στην πιο πάνω εταιρεία θα επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997 και όχι το ποσό των 85.770€, καθώς ο πρόσθετος φόρους συνεπάγεται επιεικέστερη φορολογική μεταχείριση για τον φορολογούμενο. Αν η προκύπτουσα οφειλή πλέον των αναλογούντων τόκων εξοφληθεί εντός 30 ημερών από την υποβολή της δήλωσης, ο πρόσθετος φόρος των 55.000€ περιορίζεται στο ποσό των 33.000€ ($55.000€ \times 60\%$).

Παράδειγμα 3

Στις 19.1.2018 κοινοποιείται εντολή ελέγχου για φορολογία εισοδήματος φυσικού προσώπου, μη επιτηδευματία, για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012). Το φυσικό πρόσωπο υποβάλλει εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση στις 20.2.2018 και εκδίδεται την ίδια μέρα ο εκτελεστός τίτλος, δηλαδή η πράξη διόρθωσης του διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, από την οποία προκύπτει φόρος προς καταβολή 20.000 ευρώ. Με την αρχική δήλωση είχε προσδιοριστεί φόρος 18.000 ευρώ.

Η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων ήταν η 30ή Αυγούστου 2013 για όσους φορολογούμενους ο ΑΦΜ τους λήγει σε 0 (ΠΟΛ. 1154/2013).

Για την επιβολή της κύρωσης υπολογίζεται η επιεικέστερη μεταξύ του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 παρ. 1 περ. α' του ν.2523/1997 και του προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 ΚΦΔ, ήτοι του αθροίσματος του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1 περ. α' πλέον των τόκων του άρθρου 53 του ΚΦΔ υπολογιζόμενων από 1/1/2014. Συνεπώς, γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

Α. Πρόσθετος φόρος εκπρόθεσμης δήλωσης άρθρου 1 ν.2523/1997: 1.060€ ($1\% \times (20.000 - 18.000) \times 54$ μήνες καθυστέρησης).

Β. Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ : 200€ ($((20.000€ - 18.000€) \times 10\%)$)

Γ. Τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ : 715,40€ ($0,73\% \times 2.000€ \times 50$ μήνες)

Άθροισμα Β και Γ : 915,40€

Συνεπώς, στον φορολογούμενο θα επιβληθεί πρόστιμο 915,40€, ήτοι το πρόστιμο της παρ. 17 του άρθρου 72 ΚΦΔ, και όχι ο πρόσθετος φόρος του ν. 2523/1997, καθώς αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη φορολογική μεταχείριση για τον φορολογούμενο.

Ο φορολογούμενος στις 22.3.2018, δηλαδή εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, εξοφλεί την προκύπτουσα οφειλή πλέον των αναλογούντων τόκων, οπότε το 40% του προστίμου (ήτοι 366,16€) διαγράφεται.

Παραδείγματα παρακρατούμενων φόρων

Περίοδος	Νόμιμη καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής	Ημερ. υποβολής δήλωσης	Κατηγ. βιβλίων	Φόρος	Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 Ν.2523/1997,	Πρόστιμ ο άρθρου 59 ΚΦΔ (1)*	Τόκος άρθρου 53 (2)	Άθροισμα (1) και (2)
2 ^{ος} ΜΗΝΑΣ 2011	20/03/2011	20/3/2018	Απλ.	800,00	480,00	400,00	297,84	697,84
4ο ΔΙΜΗΝΟ 2010	20/09/2010	20/3/2018	Απλ.	1.200,00	720,00	600,00	446,76	1046,76
1 ^{ος} ΜΗΝΑΣ 2013	20/02/2013	20/3/2018	Απλ.	300,00	180,00	150,00	111,69	261,69
6 ^ο ΔΙΜΗΝΟ 2012	20/01/2013	20/3/2018	Διπλ.	650,00	390,00	325,00	242,00	567,00
3 ^{ος} ΜΗΝΑΣ 2012	20/04/2012	20/3/2018	Διπλ.	980,00	588,00	490,00	364,85	854,85

*Επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 59 επειδή η δήλωση υποβλήθηκε μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου

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 1

Έστω για υποκείμενο στον ΦΠΑ που τηρεί απλογραφικά βιβλία εκδίδεται στις 22.1.2018 εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016. Ο φορολογούμενος στις 22.2.2018, και ενώ δεν του έχει ακόμη κοινοποιηθεί η εντολή ελέγχου ούτε του έχει αποσταλεί πρόσκληση παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο του ελέγχου, υποβάλλει εκπρόθεσμη αρχική δήλωση ΦΠΑ που αφορά στη φορολογική περίοδο 1.1.2016 έως 31.3.2016 με ποσό προς καταβολή 1.000 ευρώ. Στον ως άνω υποκείμενο στο ΦΠΑ επιβάλλεται ως κύρωση το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ (250 ευρώ) και κατά την καταβολή υπολογίζεται τόκος του άρθρου 53 του ίδιου νόμου.

Παράδειγμα 2

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ, με απλογραφικά βιβλία, για τον οποίο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου, η οποία δεν έχει κοινοποιηθεί ούτε έχει αποσταλεί πρόσκληση παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο του ελέγχου, υποβάλλει στις 25.1.2018 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ πρώτου τριμήνου 2016 (για το οποίο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η αρχική δήλωση), με ποσό προς καταβολή 1.000 ευρώ. Επειδή η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα, υπολογίζεται κατά την καταβολή μόνο τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ και δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ για την τροποποιητική δήλωση (βάσει της διάταξης της παρ. 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ).

Παράδειγμα 3

Έστω στις 24.1.2018 υποβάλλεται, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, από υποκείμενο στο ΦΠΑ που τηρεί διπλογραφικά βιβλία εκπρόθεσμη αρχική δήλωση που αφορά στη φορολογική περίοδο 1.1.2016 – 31.1.2016 με ποσό προς καταβολή 3.000 ευρώ. Σε αυτή την περίπτωση αντί του προστίμου του άρθρου 54 (500 ευρώ) επιβάλλεται πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58α, ήτοι 1.500 ευρώ. Το 40% του προστίμου διαγράφεται, εάν μέχρι 23.2.2018 εξοφληθεί η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι ο προσδιορισθείς φόρος πλέον του τόκου του άρθρου 53 και το 60% του προστίμου).

Παράδειγμα 4

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ, με απλογραφικά βιβλία, για τον οποίο έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017, η οποία δεν έχει κοινοποιηθεί ούτε έχει αποσταλεί

πρόσκληση παροχής πληροφοριών στο πλαίσιο του ελέγχου, υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για το δεύτερο τρίμηνο του 2017. Η αρχική δήλωση ήταν χρεωστική και εκπρόθεσμη. Με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ήτοι 250 ευρώ και κατά την καταβολή υπολογίζεται ο τόκος του άρθρου 53 του ίδιου νόμου.

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 6

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 ποσό φόρου προς καταβολή 700 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, $(700 \cdot 50\%)$ ήτοι 350 ευρώ. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση αυτή πρέπει να διορθωθεί και η επόμενη δήλωση στην οποία έχει μεταφερθεί το λανθασμένο ποσό για έκπτωση.

Παράδειγμα 7

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ (κωδ. 470), το οποίο έχει ζητήσει προς επιστροφή (κωδ. 503) και έχει **εισπράξει**. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο 700 ευρώ (κωδ. 480). Με την αναγραφή του ποσού που επιστράφηκε (500 ευρώ στον κωδ. 505) θα προκύπτει ποσό για καταβολή 1.200,00 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ.2, $(1200 \cdot 50\%)$ ήτοι 600 ευρώ.

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 100ευρώ, 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.

β) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε περιόδους μέχρι 31.12.2013

Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου

Για την καλύτερη κατανόηση των παραδειγμάτων επισημαίνονται τα εξής:

- Για όλες τις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλονται με τις νέες διατάξεις και αφορούν σε περιόδους μέχρι 31.12.2013, ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 (1,5% του οφειλόμενου φόρου ανά μήνα καθυστέρησης και όχι πλέον του 60%) διαμορφώνεται στο ανώτερο όριο αυτού, ήτοι σε 60% του κύριου φόρου.
- Για όλες τις δηλώσεις ΦΠΑ το πρόστιμο της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ισούται με το άθροισμα του προστίμου άρθρου 54 (ήτοι 100ή 250ή 500 ευρώ κατά περίπτωση) πλέον του τόκου του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 έως την υποβολή της δήλωσης (εκτελεστός τίτλος).

Παράδειγμα 1

Έστω ότι την 15/1/2018 υποκείμενος στο φόρο με απλογραφικά βιβλία υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ περιόδου 1.4.2013-30.6.2013 με χρεωστικό υπόλοιπο 2000€. Με την υποβολή της δήλωσης (απόκτηση εκτελεστού τίτλου) θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

κύριος φόρος 2.000,00 €

α) Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν. 2523/1997: $2.000 \times 60\% = 1.200$ €

β) Πρόστιμο της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.: Άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (250,00 €) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζόμενο από 1/1/2014 έως την 15/1/2018, δηλαδή $0,73\% \times 49$ μήνες = 35,77%.

Άρα : $250 \text{ €} + (35,77 \times 2.000) = 250 + 715,40 = 965,40 \text{ €}$

Από τη σύγκριση των ανωτέρω προκύπτει ότι στον υποκείμενο στο φόρο θα επιβληθεί το πρόστιμο των 965,40 ευρώ ως επιεικέστερο.

Παράδειγμα 2

Έστω ότι την 23.1.2018 υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία υποβάλλει (εκπρόθεσμα) τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ περιόδου 1.6.2013-30.6.2013 με χρεωστικό υπόλοιπο 4.000,00€. Η αρχική δήλωση είχε υποβληθεί 19.7.2013 (εμπρόθεσμα). Με την υποβολή της δήλωσης (απόκτηση εκτελεστού τίτλου) θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

Κύριος φόρος 4.000,00 €

α) Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν. 2523/1997: $4.000 \times 60\% = \mathbf{2.400 \text{ €}}$

β) Πρόστιμο της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.: πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ δεν επιβάλλεται διότι η αρχική δήλωση ήταν εμπρόθεσμη. Ο τόκος του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., διαμορφώνεται σε 35,77% (υπολογιζόμενος από 1/1/2014 έως την 23/1/2018, δηλαδή $0,73\% \times 49 \text{ μήνες} = 35,77\%$).

Άρα : $4.000,00 \times 35,77\% = \mathbf{1.430,80\text{€}}$

Από τη σύγκριση των ανωτέρω προκύπτει ότι στον υποκείμενο στο ΦΠΑ θα επιβληθεί το πρόστιμο των 1.430,80 ευρώ ως επιεικέστερο.

Παράδειγμα 3

Έστω ότι την 10/1/2018 υποκείμενος στο ΦΠΑ με απλογραφικά βιβλία υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ περιόδου 1.10.2012-31.12.2012 με χρεωστικό υπόλοιπο 500€. Με την υποβολή της δήλωσης (απόκτηση εκτελεστού τίτλου) θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

κύριος φόρος 500,00 €

α) Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν. 2523/1997: $500 \times 60\% = 300 \text{ €}$

β) Πρόστιμο της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.: άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (250,00 €) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζόμενο από 1/1/2014 έως την 10/1/2018, δηλαδή $0,73\% \times 49 \text{ μήνες} = 35,77\%$.

Άρα : $250 \text{ €} + 178,85 \text{ €} (500,00 \times 35,77\% = 178,85 \text{ €}) = 428,85 \text{ €}$

Από τη σύγκριση των ανωτέρω προκύπτει ότι στον υποκείμενο στο ΦΠΑ θα επιβληθεί πρόσθετος φόρος 300,00 ευρώ ως επιεικέστερη κύρωση.

Παράδειγμα 4

Έστω ότι για υποκείμενο στο ΦΠΑ ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία εκδίδεται εντολή ελέγχου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2012-31.12.2012. Στις 12.2.2018, και ενώ

δεν έχει κοινοποιηθεί η εντολή ελέγχου, ο υποκείμενος στο ΦΠΑ υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και για τις τέσσερις φορολογικές περιόδους με χρεωστικό υπόλοιπο 7500,00 ευρώ, 300,00 ευρώ, 5000,00 ευρώ και 10.000,00 ευρώ, αντίστοιχα, και εκκαθαριστική δήλωση με χρεωστικό υπόλοιπο, λόγω διακανονισμών, 1.500,00 ευρώ.

Με την υποβολή των δηλώσεων θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί για τον υπολογισμό της ευνοϊκότερης κύρωσης (με έντονη γραφή επισημαίνεται η τελικώς επιβαλλόμενη σε κάθε περίπτωση κύρωση ως ευνοϊκότερη).

Περίοδος	Φόρος	Πρόσθετος φόρος άρθρου 1Ν. 2523/1997, 60%	Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ (1)	Τόκος άρθρου 53 (50μήνες x 0,73%=) 36.5% (2)	Άθροισμα (1) και (2)
1.1-31.3.2012	7.500,00	4.500,00	250,00	2.737,50	2.987,50
1.4-30.6.2012	300,00	180,00	250,00	109,50	359,50
1.7-30.9.2012	5.000,00	3.000,00	250,00	1.825,00	2.075,00
1.10-31.12.2012	10.000,00	6.000,00	250,00	3.650,00	3.900,00
Εκκαθαριστική	1.500,00	900,00	250,00	547,50	797,50

Παράδειγμα υποβολής δηλώσεων μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου

Έστω ότι σε υποκείμενο στο ΦΠΑ ο οποίος τηρεί απλογραφικά βιβλία κοινοποιείται στις 12.1.2018 εντολή ελέγχου ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2012-31.12.2012. Στις 12.2.2018, ο υποκείμενος στο ΦΠΑ υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ και για τις τέσσερις φορολογικές περιόδους με χρεωστικό υπόλοιπο 750,00 ευρώ, 3.000,00 ευρώ, 500,00 ευρώ και 1.000,00 ευρώ, αντίστοιχα, και εκκαθαριστική δήλωση με χρεωστικό υπόλοιπο, λόγω διακανονισμών, 150,00 ευρώ.

Με την υποβολή των δηλώσεων θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί για τον υπολογισμό της ευνοϊκότερης κύρωσης (με έντονη γραφή επισημαίνεται η τελικώς επιβαλλόμενη σε κάθε περίπτωση κύρωση ως ευνοϊκότερη).

Περίοδος	Φόρος	Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν. 2523/1997 (60%)	Πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 2 ΚΦΔ (1)	Τόκος άρθρου 53 (50 μήνες x0,73%=) 36.5% (2)	Άθροισμα (1) και (2)
1.1-31.3.2012	750,00	450,00	375,00	273,75	648,75
1.4-30.6.2012	3.000,00	1.800,00	1.500,00	1095,00	2595,00
1.7-30.9.2012	500,00	300,00	250,00	182,50	432,50
1.10-31.12.2012	1.000,00	600,00	500,00	365,00	865,00
Εκκαθαριστική	150,00	90,00	75,00	54,75	129,75

Αν η προκύπτουσα οφειλή πλέον των αναλογούντων τόκων εξοφληθεί μέχρι 14.3.2018, ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο 60%.

2.2.2. Τέλη και ειδικές φορολογίες

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

Παράδειγμα 1

Για ΑΕ που τηρεί διπλογραφικά βιβλία **εκδίδεται** στις 26.1.2018 εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016. Στις 22 Φεβρουαρίου 2018, και ενώ δεν έχει κοινοποιηθεί η εντολή ούτε έχει αποσταλεί πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο του ελέγχου, ο φορολογούμενος υποβάλλει εκπρόθεσμη αρχική δήλωση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου, για σύμβαση δανείου που είχε συνάψει στις 26.1.2016 ύψους 100.000 ευρώ για την οποία δεν είχε αποδώσει ΤΧ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 2.400 ευρώ. Στην ως άνω εταιρεία επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ (500 ευρώ) και κατά την καταβολή υπολογίζεται τόκος του άρθρου 53 του ίδιου νόμου.

Παράδειγμα 2

Έστω ότι στις 15.3.2018 υποβάλλεται, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, από την προαναφερθείσα ΑΕ που τηρεί διπλογραφικά βιβλία εκπρόθεσμα αρχική δήλωση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για δανειακή σύμβαση ύψους 10.000 ευρώ που σύναψε το 2015 για την οποία δεν είχε αποδώσει ΤΧ και ΟΓΑ ΤΧ ύψους 240 ευρώ. Σε αυτή την περίπτωση αντί του προστίμου του άρθρου 54 (500 ευρώ) επιβάλλεται πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 58, ήτοι 120 ευρώ. Το 40% του προστίμου διαγράφεται, εάν μέχρι 14.4.2018

εξοφληθεί η προκύπτουσα οφειλή, ήτοι ο προσδιορισθείς φόρος πλέον του αναλογούντος τόκου του άρθρου 53 και το 60% του προστίμου

β) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε περιόδους μέχρι 31.12.2013

Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου

Παράδειγμα 1

Ασφαλιστική εταιρεία υποβάλλει τον Σεπτέμβριο του 2018 εκπρόθεσμη ηλεκτρονική δήλωση απόδοσης φόρου ασφαλιστρων, φορολογικής περιόδου Απριλίου – Μαΐου – Ιουνίου (Β΄ τρίμηνο) του 2010, η προθεσμία για την υποβολή της οποίας ήταν τον Σεπτέμβριο του 2010. Το ύψος του φόρου ανέρχεται σε 10.000€. Στην εταιρεία δεν έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση.

α) πρόσθετος φόρος βάσει αρ. 1 παρ. 2 του ν. 2523/1997:

Ξεπερνά το 60% του φόρου άρα ο πρόσθετος φόρος διαμορφώνεται στα 6.000€ (10.000€x60%).

β) Πρόστιμο με βάση το πρώτο εδάφιο του άρθρου 72 παρ. 18 ΚΦΔ: (10.000€ X 0,73% X 57μήνες) + 500 € =4.161€+500€=4.661€

Το πρόστιμο που τελικώς θα επιβληθεί στο φορολογούμενο θα είναι αυτό της περίπτωσης β), δηλαδή 4.661€, ως επεικέστερο.

Παράδειγμα 2

ΑΕ, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. στις 20/09/2018 εκπρόθεσμη χρεωστική δήλωση τελών χαρτοσήμου (πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%) που αφορά φορολογική υποχρέωση δανειακής σύμβασης ποσού € 1.000 η οποία καταρτίστηκε στις 01/03/2012 και στην οποία αναλογεί χαρτόσημο πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €24,00. Στην εταιρεία δεν έχει κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση.

Α) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου βάσει παρ. α του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 2523/1997:

Πρόσθετος φόρος 24,00€ x 60%= 14,40€

Β) Υπολογισμός προστίμου με βάση την παρ.18 του άρθ.72 του ν. 4174/2013: άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (500,00 ευρώ) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζόμενο από την 01/01/2014 έως την 20/09/2018, δηλαδή 0,73% x 57 μήνες= 41,61%.

Συνολική επιβάρυνση: 500€ + (41,61% x 24,00€ =9,99€) = 509,99 €

Στον φορολογούμενο επιβάλλεται τελικώς ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ως επεικέστερη για αυτόν κύρωση.

Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου

Παράδειγμα

ΑΕ, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. στις 17/01/2018 εκπρόθεσμη αρχική χρεωστική δήλωση τελών χαρτοσήμου (πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%) που αφορά φορολογική υποχρέωση δανειακής σύμβασης ποσού € 10.000 η οποία καταρτίστηκε στις 01/01/2010 και στην οποία αναλογεί χαρτόσημο πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού €240,00. Η δήλωση υποβάλλεται αφού έχει ήδη κοινοποιηθεί στην εταιρεία εντολή ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλονται οι κυρώσεις που ορίζονται στην παράγραφο 17, του άρθρου 72, οπότε γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί:

α) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου βάσει παρ. α' του άρθρου 1 του ν. 2523/1997:
Πρόσθετος φόρος $240\text{€} \times 60\% = 144\text{€}$.

β) Υπολογισμός προστίμου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ: άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. και του τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, υπολογιζόμενου από την 01/01/2014 έως την 17/01/2018 (ημερομηνία υποβολής της δήλωσης), δηλαδή $0,73\% \times 49 \text{ μήνες} = 35,77\%$.

Συνολική επιβάρυνση: $120\text{€} + (35,77\% \times 240,00\text{€} = 85,848\text{€}) = 205,85\text{€}$

Η κύρωση που τελικώς θα επιβληθεί στον φορολογούμενο θα είναι αυτή της περίπτωσης α), δηλαδή 144€, ως επεικέστερη.

Εφόσον η προκύπτουσα οφειλή, ήτοι το επιπλέον οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου), και το 60% του πρόσθετου φόρου, και ο αναλογών τόκος του άρθρου 53 εξοφληθούν έως 16/2/2018, ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται σε €86,40 ($144\text{€} \times 60\%$), ενώ το υπόλοιπο 40% του πρόσθετου φόρου διαγράφεται.

IV. Φορολογίες κεφαλαίου

1. Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την υποβολή δήλωσης Ε9 συντίθενται μηχανογραφικά δηλώσεις/πράξεις διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού Ε.Τ.ΑΚ. ή/και Φ.Α.Π. φυσικών προσώπων και το αποτέλεσμα της πράξης είναι χρεωστικό,

πραγματοποιείται μηχανογραφικά (ανά πράξη προσδιορισμού του φόρου) ο υπολογισμός της ευνοϊκότερης επιβάρυνσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 18 του άρθρου 72 του ν.4174/2013.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Α.Π. ή και Ε.Τ.ΑΚ. φυσικών προσώπων ή Φ.Μ.Α.Π. φυσικών και νομικών προσώπων από την 1^η Ιανουαρίου 2018 μέχρι και την υλοποίηση της μηχανογραφικής εφαρμογής, μετά από αίτηση του φορολογουμένου στη Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε την πράξη, εφόσον διαπιστωθεί μετά από έλεγχο ότι ο πρόσθετος φόρος, ο οποίος συνυπολογίσθηκε κατά την έκδοση της πράξης, υπερβαίνει αυτόν που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, διενεργείται με απόφαση του προϊσταμένου διαγραφή του επί πλέον πρόσθετου φόρου. Μετά τη διαγραφή του επί πλέον πρόσθετου φόρου τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις φυσικών προσώπων Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. παραλαμβάνονται μόνο χειρόγραφα από τη Δ.Ο.Υ., για κάθε έτος για το οποίο έχει πραγματοποιηθεί η διαγραφή.

2. Φ.Μ.Α.Π. φυσικών και νομικών προσώπων, Ε.Τ.ΑΚ. και Φ.Α.Π. νομικών προσώπων και Ε.Φ.Α. μέχρι και το έτος 2013

Οι εκπρόθεσμες χρεωστικές δηλώσεις, αρχικές ή τροποποιητικές Φ.Μ.Α.Π. φυσικών και νομικών προσώπων, αρχικές ή τροποποιητικές Φ.Α.Π. νομικών προσώπων, αρχικές ή τροποποιητικές Ε.Φ.Α. μέχρι και το έτος 2013, καθώς και αρχικές Ε.Τ.ΑΚ. νομικών προσώπων, υποβάλλονται χειρόγραφα.

Η Δ.Ο.Υ., κατά τον υπολογισμό του φόρου, σε κάθε προσδιορισμό φόρου, επιβάλλει τις ευνοϊκότερες για το φορολογούμενο κυρώσεις μεταξύ του πρόσθετου φόρου ή του αθροίσματος του τόκου του άρθρου 53, από την 1/1/2014 μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της πράξης Φ.Μ.Α.Π. ή της υποβολής της δήλωσης Φ.Α.Π. ή Ε.Φ.Α., και του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το οποίο ορίζεται σε εκατό (100) ευρώ.

Παράδειγμα 1

Πριν την κοινοποίηση εντολής ελέγχου στις 26.3.2018, υποβάλλεται από φυσικό πρόσωπο, δήλωση στοιχείων ακινήτων για διόρθωση της δήλωσης ΦΑΠ/πράξης προσδιορισμού φόρου έτους 2012, με την οποία εισάγεται νέο ακίνητο. Από τη νέα δήλωση ΦΑΠ/πράξη προσδιορισμού φόρου έτους 2012, προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή 250 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής δήλωσης Ε9 φυσικών

προσώπων έτους 2012 ήταν η 31/12/2012 (σχετ. άρθρο 40 ν. 3842/2010 και ΠΟΛ 1215/2013).

Για την επιβολή του πρόσθετου φόρου πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

α) Υπολογισμός πρόσθετου φόρου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ο οποίος ορίζεται σε ποσοστό 1% επί του οφειλόμενου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης που δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό του 60%. Δηλαδή $250 \times 60\% = 150$ ευρώ.

β) Υπολογισμός προστίμου παραγράφου 18 άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., το οποίο ορίζεται ως το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (100 ευρώ) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. υπολογιζομένου από 1.1.2014 έως και την 26.3.2018, δηλαδή $0,73\% \times 51 \text{ μήνες} = 37,23\%$. Άρα: $100 + (250 \times 37,23\%) = 193,07$ ευρώ.

Τελικώς στον φορολογούμενο ως κύρωση θα επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 1 του ν. 2523/1997, ήτοι το ποσό των 150 ευρώ.

Παράδειγμα 2

Πριν την κοινοποίηση εντολής ελέγχου φορολογούμενος, νομικό πρόσωπο, υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση ΦΑΠ έτους 2012 και:

1) προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή 500 ευρώ, τότε:

Για τον υπολογισμό των επιβαρύνσεων κατ' εφαρμογή της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει, θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

α) το ποσοστό του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997 (λόγω υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης), περιοριζόμενο, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ιδίου νόμου, είναι 60%. Επομένως το ποσό του πρόσθετου φόρου του ν.2523/1997 ανέρχεται σε: $500 \times 60\% = 300$ ευρώ

β) το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το οποίο ανέρχεται σε 100 ευρώ, και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζομένου από 1/1/2014 έως 14/3/2018 (51 μήνες καθυστέρησης $\times 0,73\% = 37,23\%$), ήτοι $500 \times 37,23\% = 186,15$ ευρώ. Επομένως, το ποσό του προστίμου της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ανέρχεται σε: $100 + 186,15 = 286,15$ ευρώ

Τελικώς στον φορολογούμενο ως κύρωση θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., ήτοι το ποσό των 286,15 ευρώ.

2) δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, τότε:

Εφαρμόζεται το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 4 του ν.2523/1997, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των 100 ευρώ (παράγραφος 19 άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.)

Παράδειγμα 3

Μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, φορολογούμενος φυσικό πρόσωπο, υποβάλλει στις 2/4/2018 αρχική δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9), από την οποία προκύπτει το Ε.Τ.ΑΚ. του έτους 2009 που ανέρχεται στο ποσό των 500 ευρώ.

Για την εφαρμογή των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

α) το ποσοστό του πρόσθετου φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, περιοριζόμενο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ιδίου νόμου, είναι 60%. Επομένως το ποσό του πρόσθετου φόρου του ν.2523/1997 ανέρχεται σε: $500 \times 60\% = 300$ ευρώ

β) το άθροισμα του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 58, δηλαδή 50% επί του προκύπτοντος φόρου, ήτοι $500 \times 50\% = 250$ ευρώ, και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζομένου από 1/1/2014 έως 2/4/2018 (52 μήνες καθυστέρησης $\times 0,73\% = 37,96\%$), ήτοι $500 \times 37,96\% = 189,80$ ευρώ. Επομένως, το ποσό του προστίμου της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ανέρχεται σε: $250 + 189,80$ ευρώ = 439,80 ευρώ.

Τελικώς στον φορολογούμενο ως κύρωση θα επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος της περ. α' της παρ. 1 του άρθ. 1 του ν. 2523/1997, ήτοι το ποσό των 300 ευρώ.

Παράδειγμα 4

Έστω φορολογούμενος μετά από κοινοποίηση εντολής ελέγχου υποβάλλει στις 11/5/2018 τροποποιητική δήλωση Ε.Φ.Α. έτους 2011, από την οποία προκύπτει φόρος 18.000 ευρώ. Το ποσό του φόρου της αρχικής δήλωσης ήταν 10.000 ευρώ.

Για την εφαρμογή των παραγράφων 17 και 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

α) το ποσοστό του πρόσθετου φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, περιοριζόμενο κατ' εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ιδίου νόμου, είναι 60%. Επομένως το ποσό του πρόσθετου φόρου του ν.2523/1997 ανέρχεται σε: $8.000 \times 60\% = 4800$ ευρώ

β) το άθροισμα του προστίμου της περ. γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. $8.000 \times 50\% = 4000$ ευρώ (γιατί το ποσοστό της διαφοράς φόρου ανέρχεται στο 80%) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζομένου από 1/1/2014 έως 11/5/2018 (53

μήνες καθυστέρησης $\times 0,73\% = 38,69\%$), ήτοι $8.000 \times 38,69\% = 3.095,20$ ευρώ. Επομένως, το ποσό του προστίμου της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. ανέρχεται σε: $4.000 + 3.095,20 = 7.095,20$ ευρώ.

Τελικώς στον φορολογούμενο ως κύρωση θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., ήτοι το ποσό των 4.800 ευρώ.

Παράδειγμα 5

Μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου την 15/4/2018 εκδίδεται πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. έτους 2016 μετά την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης Ε9 του έτους αυτού και με την πράξη αυτή προέκυψε φόρος **1.000 ευρώ**.

Κατ' εφαρμογή της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. και της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή 50% επί του προκύπτοντος φόρου, ήτοι $1.000 \times 50\% = 500$ ευρώ.

Συνεπώς, αντί του προστίμου του άρθρου 54 που είναι 100 ευρώ θα επιβληθεί πρόστιμο **500 ευρώ**.

Στη συνέχεια υποβάλλεται στις 28/4/2018 και τροποποιητική δήλωση, από την οποία προκύπτει διαφορά ποσού φόρου για καταβολή **180 ευρώ**.

Κατ' εφαρμογή της περίπτωσης γ της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. και της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή 10% επί του φόρου, ήτοι $180 \times 10\% = 18,00$ ευρώ.

Συνεπώς, αντί του προστίμου του άρθρου 54 που είναι 100 ευρώ θα επιβληθεί πρόστιμο **18,00 ευρώ**.

3. Φορολογίες κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μεταβίβασης ακινήτων

α) Υποβολή δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μετά την 1.1.2015 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων (άρθρα 18 και 19 Κ.Φ.Δ.).

Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις των διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (100

ευρώ). Για εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ή της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 59 σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια, δηλαδή το 50% επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση. Για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ή ποσό που ισούται με το ποσό του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια. Ως βάση υπολογισμού για την επιβολή του προστίμου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, λαμβάνεται υπόψη το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα και τις τροποποιητικές που έχουν τυχόν υποβληθεί.

Παράδειγμα:

Θάνατος 7.1.2015. Λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης 8.7.2015.

Α) Πριν την κοινοποίηση εντολής ελέγχου υποβάλλεται **εκπρόθεσμη αρχική δήλωση** την 20.2.2018 και εκδίδεται αυθημερόν πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου από την οποία προκύπτει κύριος φόρος 1.000 ευρώ. Για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης θα επιβληθεί το πρόστιμο της διάταξης του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το οποίο για τις φορολογίες κεφαλαίου ορίζεται στα 100 ευρώ. Κατά την καταβολή του φόρου θα υπολογιστεί και ο τόκος του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Ίδια αντιμετώπιση θα είχαμε στο ως άνω παράδειγμα εάν την 20.2.2018 υποβαλλόταν εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, οπότε θα επιβαλλόταν το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και κατά την καταβολή θα υπολογιστεί ο τόκος του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Β) Μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου στον κληρονόμο και πριν την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, υποβάλλεται **εκπρόθεσμη αρχική δήλωση** φόρου κληρονομιάς την 20.2.2018 και εκδίδεται αυθημερόν η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου από την οποία προκύπτει φόρος 1.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή θα επιβληθεί πρόστιμο που ισούται με αυτό της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή $(50\% \times 1.000 =)$ 500 ευρώ και, εφόσον

η προκύπτουσα οφειλή καταβληθεί εντός 30 ημερών από την υποβολή της δήλωσης, το πρόστιμο περιορίζεται στο 60%, δηλαδή $(500 \times 60\%) = 300$ ευρώ.

Γ) Μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου στον κληρονόμο και πριν την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, υποβάλλεται **εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση** φόρου κληρονομιάς την 20.2.2018 από την οποία προκύπτει φόρος 1.200 ευρώ, ενώ από την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση προέκυψε φόρος 1.000 ευρώ.

Ως βάση επιβολής του προστίμου θα ληφθεί υπόψη η διαφορά του φόρου που προκύπτει μεταξύ τροποποιητικής και αρχικής δήλωσης φόρου κληρονομιάς δηλαδή $(1.200 - 1.000) = 200$ ευρώ και θα υπολογιστεί το πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή $(10\% \times 200) = 20$ ευρώ.

Εφόσον η προκύπτουσα οφειλή καταβληθεί εντός 30 ημερών από τον προσδιορισμό της, το πρόστιμο θα περιοριστεί στο 60%, δηλαδή σε $(20 \times 60\%) = 12$ ευρώ.

β) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι την 31.12.2014 για υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια και μέχρι την 31.12.2013 για υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Για τον υπολογισμό του προστίμου που ορίζεται με τη διάταξη της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων **πριν** από την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., λαμβάνεται υπόψη προς σύγκριση με τον πρόσθετο φόρο της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το οποίο έχει οριστεί για τις φορολογίες κεφαλαίου σε εκατό (100) ευρώ, και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. και επιβάλλεται το ευνοϊκότερο μεταξύ αυτών.

Ο τόκος υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα από την 1.1.2014, για τις υποθέσεις φόρου μεταβίβασης ακινήτων, και από την 1.1.2015, για τις υποθέσεις φόρου κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, δηλαδή της πράξης διοικητικού ή διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ή την υποβολή της δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια ή για χρηματικές δωρεές (άμεσος προσδιορισμός φόρου).

Εφόσον η δήλωση υποβληθεί **μετά** την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, επιβάλλεται το επεικέστερο για το

φορολογούμενο μεταξύ του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης δήλωσης της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 και του προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58 ή 59 (για εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κερδών από τυχερά παίγνια), πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Για τον υπολογισμό του τόκου ισχύουν τα ως άνω αναφερόμενα.

Παράδειγμα

Θάνατος 5/1/2012. Λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης την 6/7/2012. Την 10/2/2018 υποβάλλεται εκπρόθεσμη δήλωση φόρου κληρονομιάς, και αυθημερόν εκδίδεται η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου, από την οποία προκύπτει κύριος φόρος 1.000 ευρώ.

Θα πρέπει να γίνουν οι εξής υπολογισμοί:

1. Υποβολή αρχικής εκπρόθεσμης δήλωσης πριν την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου

A) Πρόσθετος φόρος περ. α' παραγράφου 1 του άρθρου 1 ν.2523/1997: 1% επί του οφειλόμενου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης το οποίο δεν δύναται να υπερβαίνει το 60%. Δηλαδή $(1000 \times 60\%) = 600$ ευρώ.

B) Πρόστιμο της διάταξης της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.: Άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (100 ευρώ) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζόμενου από 1/1/2015 έως την 10/2/2018, δηλαδή $0,73\% \times 38$ μήνες = 27,7%.

Άρα : $100 + (27,7\% \times 1.000 = 277) = 377$ ευρώ.

Από τη σύγκριση των ανωτέρω προκύπτει ότι στον κληρονόμο θα επιβληθεί το πρόστιμο των 377 ευρώ ως επεικέστερο.

Τα ως άνω εφαρμόζονται και σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης.

2. Υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου.

A) Πρόσθετος φόρος περ. α' παραγράφου 1 του άρθρου 1 ν. 2523/1997: 1% επί του οφειλόμενου φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης το οποίο δεν δύναται να υπερβαίνει το 60%. Δηλαδή $(1.000 \times 60\%) = 600$ ευρώ.

B) Πρόστιμο της διάταξης της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.: Άθροισμα του προστίμου της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ($50\% \times 1.000$ Ευρώ=500 ευρώ) και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζόμενου από 1/1/2015 έως την 10/2/2018, δηλαδή $0,73\% \times 38$ μήνες = 27,7%.

Άρα: $500 + (27,7\% \times 1.000=277)= 777$ ευρώ.

Από τη σύγκριση των ανωτέρω προκύπτει ότι στον κληρονόμο θα επιβληθεί ο πρόσθετος φόρος των 600 ευρώ ως επιεικέστερος.

Εφόσον η συνολική προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, ο ως άνω πρόσθετος φόρος θα περιοριστεί στο 60%, δηλαδή στα $(600 \times 60\%=) 360$ ευρώ.

3. Υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου.

Εάν στο ως άνω παράδειγμα έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα δήλωση φόρου κληρονομιάς την 1/4/2012, από την οποία προκύπτει κύριος φόρος 1.000 ευρώ, και την 10/2/2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς από την οποία προκύπτει φόρος 1.200 ευρώ, ως βάση υπολογισμού του προστίμου της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ θα ληφθεί υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει από την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και εκείνου που προκύπτει από την αρχικώς υποβληθείσα, δηλαδή $1.200 - 1.000 = 200$ ευρώ.

Άρα:

Α) Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 ν. 2523/1997 ο οποίος υπολογίζεται επί της διαφοράς μεταξύ αρχικής και τροποποιητικής δήλωσης για κάθε μήνα καθυστέρησης και δεν δύναται να υπερβαίνει το 60%. Δηλαδή $(200 \times 60\%=) 120$ ευρώ.

Β) Πρόστιμο της διάταξης της παραγράφου 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ.: Άθροισμα του προστίμου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. $[10\%$ (το ποσό τη διαφοράς δεν υπερβαίνει το 20% του φόρου) $\times 200$ Ευρώ $= 20$ ευρώ] και του τόκου του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ., υπολογιζομένου από 1/1/2015 έως την 10/2/2018, δηλαδή $0,73\% \times 38$ μήνες $= 27,7\%$.

Άρα: $20 + (27,7\% \times 200=55,40) = 75,40$ ευρώ.

Συνεπώς θα επιβληθεί το πρόστιμο των 75,40 ευρώ ως επιεικέστερο.

Εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το ως άνω πρόστιμο θα περιοριστεί στο 60%, δηλαδή στα $(75,40 \times 60\%=) 45,24$ ευρώ.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.