



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 739

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου οδός, Τ.Κ....., κατά των με αριθμό έως έως 3804/01-10-2024 Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2022-2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από 04-12-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 21/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

2) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/03/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 21/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

3) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2022 – 31/12/2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 21/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

4) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/03/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 23/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

5) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2022 – 31/12/2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 23/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

6) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

7) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

8) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2023 - 30/09/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

9) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2023 - 30/09/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

10) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/03/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

11) Με τη με αριθμό /01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/03/2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

12) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/03/2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

13) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023 – 31/12/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

14) Με τη με αριθμό/01-10-2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023 – 31/12/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2024 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ στις 24/08/2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 του ν.2859/2000.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **27-11-2024** στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και **αναγνώσθηκαν την ίδια ημέρα**.

Σύμφωνα με την από 04-12-2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ο προσφεύγων υπέβαλε τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ κατόπιν κοινοποίησης εντολής ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι από τις αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, καθώς όλες αποτελούν δηλώσεις με πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος τις διατάξεις των παρ.3α και 3γ του άρθρου 23 του ν.5104/2024, περί υποβολής τροποποιητικής δήλωσης έως και τη δέκατη (10^η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού και μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, καθώς και της παρ.7α του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, περί μη επιβολής προστίμου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επιπλέον, ο προσφεύγων επικαλείται την με αριθμό/16-10-2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας σε προηγούμενη ενδικοφανή προσφυγή του.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων με το Α.Π. ΔΕΔ/27-02-2025 συμπληρωματικό έγγραφο υπέβαλε την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και σύμφωνα με τη με αριθμό Α.1165/2022 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, καθώς υπεβλήθη σώμα ενδικοφανούς προσφυγής φέρον ψηφιακή βεβαίωση εγγράφου μέσω του gov.gr.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 22 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) (πρώην άρθρο 18 του ν.4987/2022) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 6 του άρθρου 53. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης, σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου (πρώην άρθρο 19 του ν.4987/2022) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή

μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση 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 έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία 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 μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1119/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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)» διευκρινίσθηκε, 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 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).

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 7 του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022) ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ.4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,

γ) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000, Α' 248),

δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

...

7. Τα πρόστιμα των παρ.1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

- α) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα,
- β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ,
- γ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ.».

Επειδή, ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018, αν το υπόλοιπο αυτής είναι χρεωστικό, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν.5104/2024, ενώ αν το υπόλοιπό της είναι πιστωτικό δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54, αλλά του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 53 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ, εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Συνεπώς, εφόσον η αρχική δήλωση ΦΠΑ έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο για την ίδια περίοδο, που υποβάλλεται με τις διατάξεις του ν.4512/2018, δεν επιφέρει πρόστιμο για τον φορολογούμενο, αφού από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι για την επιβολή προστίμου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022), οι οποίες όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 21/08/2024, 23/08/2024 και 24/08/2024, με βάση τις διατάξεις του ν.4512/2018, ήτοι μετά την κοινοποίηση εντολής μερικού ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου:

- α) δύο (2) τριμηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου Δ' τριμήνου έτους 2022, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση αυξημένο σε σχέση με την αρχική δήλωση,
- β) τρεις (3) τριμηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου Α' τριμήνου έτους 2023, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση αυξημένο/μειωμένο σε σχέση με την αρχική δήλωση,
- γ) τρεις (3) τριμηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου Β' τριμήνου έτους 2023, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση αυξημένο/μειωμένο σε σχέση με την αρχική δήλωση,
- δ) δύο (2) τριμηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου Γ' τριμήνου έτους 2023, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση μειωμένο/αυξημένο σε σχέση με την αρχική δήλωση,
- ε) δύο (2) τριμηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου Δ' τριμήνου έτους 2023, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση μειωμένο/αυξημένο σε σχέση με την αρχική δήλωση και

στ) δύο (2) τριμηνιαίες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου Α' τριμήνου έτους 2024, με τις οποίες προσδιόρισε ποσό για έκπτωση μειωμένο/αυξημένο σε σχέση με την αρχική δήλωση, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ		ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	
	ΥΠΟΒΟΛΗ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΥΠΟΒΟΛΗ	ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ
01/10/2022 έως 31/12/2022	30/01/2023	395,07	21/08/2024	398,15
01/10/2022 έως 31/12/2022	30/01/2023	395,07	23/08/2024	398,14
01/01/2023 έως 31/03/2023	19/04/2023	392,96	21/08/2024	393,81
01/01/2023 έως 31/03/2023	19/04/2023	392,96	23/08/2024	390,57
01/01/2023 έως 31/03/2023	19/04/2023	392,96	24/08/2024	396,03
01/04/2023 έως 30/06/2023	21/07/2023	330,54	21/08/2024	331,39
01/04/2023 έως 30/06/2023	21/07/2023	330,54	24/08/2024	323,25
01/04/2023 έως 30/06/2023	21/07/2023	330,54	24/08/2024	333,61
01/07/2023 έως 30/09/2023	24/10/2023	341,08	24/08/2024	333,79
01/07/2023 έως 30/09/2023	24/10/2023	341,08	24/08/2024	344,15
01/10/2023 έως 31/12/2023	16/01/2024	377,30	24/08/2024	370,01
01/10/2023 έως 31/12/2023	16/01/2024	377,30	24/08/2024	380,37
01/01/2024 έως 31/03/2024	10/04/2024	28,11	24/08/2024	20,82
01/01/2024 έως 31/03/2024	10/04/2024	28,11	24/08/2024	31,18

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις παρουσιάζουν πιστωτικό υπόλοιπο, για την εκπρόθεσμη υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων αυτών δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 54 του ν.4987/2022) και συνεπώς, τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 28-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την **ακύρωση** των:

1) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

2) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/03/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

- 3) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2022 – 31/12/2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 4) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/03/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 5) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2022 – 31/12/2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 6) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 7) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 – 30/06/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 8) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2023 – 30/09/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 9) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2023 – 30/09/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 10) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/03/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 11) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/03/2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 12) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 – 31/03/2024, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- 13) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023 – 31/12/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και

14) με αριθμό/01-10-2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 53 παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023 - 31/12/2023, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

1) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023	0,00 €
2) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/03/2023	0,00 €
3) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2022 - 31/12/2022	0,00 €
4) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/03/2023	0,00 €
5) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2022 - 31/12/2022	0,00 €
6) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023	0,00 €
7) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2023 - 30/06/2023	0,00 €
8) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2023 - 30/09/2023	0,00 €
9) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/07/2023 - 30/09/2023	0,00 €
10) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/03/2023	0,00 €
11) Η με αριθμό .../01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/03/2024	0,00 €
12) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2024 - 31/03/2024	0,00 €
13) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023 - 31/12/2023	0,00 €
14) Η με αριθμό/01-10-2024 Π.Ε.Π. άρθρου 53 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/10/2023 - 31/12/2023	0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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.