



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/4/2025

Αριθμός απόφασης: 1050

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 4738/ 26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία , η οποία έχει έδρα , κατά των με αριθμό : α) β) , γ) , δ) ε) , στ) πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2020 και 2021 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής λόγω εκπρόθεσμης

υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα:

5.Τις ανωτέρω Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής , των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής .

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 εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ υπ' αριθ. φορολογικής περιόδου 1/4/2021-30/6/2021, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

β) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ υπ' αριθ.φορολογικής περιόδου 1/7/2020-30/9/2020, από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

γ) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ υπ' αριθ. περιόδου 1/7/2021-30/9/2021 , από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

δ) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ υπ' αριθ. περιόδου 1/1/2021-31/3/2021 , από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

ε) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 46,43 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ υπ' αριθ.....,

περιόδου 1/10/2020-31/12/2020, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 92,66 €.

στ) Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.198,20 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§2 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ υπ' αριθ. περιόδου 1/10/2021-31/12/2021, από την οποία προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 2.396,39 €.

Οι ως άνω εκπρόθεσμες δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν από το ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής οι προσβαλλόμενες πράξεις, που εδράζονται στα οικεία σημειώματα διαπίστωσης παράβασης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση της με αριθ. εντολής ελέγχου και πριν την οριστικοποίηση του προσωρινού ελέγχου.
- Οι αρχικές δηλώσεις των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα.
- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Ν. 5104/2024, «Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ..., εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα».
- Η διαφορά ΦΠΑ που προέκυψε μετά την κατάθεση κάποιων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ αποδόθηκε και σύμφωνα με το άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ. Ν. 5104/2024 επιβάλλεται πρόστιμο επί της διαφοράς του φόρου- ΦΠΑ μόνον όταν το ποσό του φόρου προσδιορίζεται από την φορολογική διοίκηση .

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 43§1,4 του Ν.5144/2024,(ΦΕΚ Α' 162/11-10-2024) του νέου Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (πρώην **άρθρο 38** του ν. **2859/2000** 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 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 [...], 3) [...] 4) Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου [...]»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23§3 περίπτωση γ' άρθρου του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024 (άρθρο 19 του προηγούμενου Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013) ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 και 7 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104 (άρθρο 54 του προηγούμενου Κ.Φ.Δ. Ν. 4174/2013) 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: »

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),...

...

6. Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. με βάση το κανονικό ή τα ειδικά καθεστώτα του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248) υποβλητέας στην Ελλάδα ή, εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, σε άλλο κράτος μέλος, φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

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,...

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104 (πρώην άρθρο 58Α §2 του Κ.Φ.Δ. Ν.4174/2013) ορίζεται ότι:

1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:.....

2. Ειδικά για ανακριβείς δηλώσεις Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 ή του άρθρου 47α του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ν. 2859/2000, Α' 248) ή δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 διευκρινίζεται ότι: «α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

... Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής. Η δυνατότητα της κατά τα ανωτέρω μείωσης των προστίμων δεν παρέχεται για τις δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ. Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του

φόρου με βάση τις προηγούμενες υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις)

Περαιτέρω, στα παραδείγματα που αναφέρονται στο κεφάλαιο 2.2 Έμμεση φορολογία, 2.2.1 ΦΠΑ της ίδιας εγκυκλίου, διευκρινίζεται ότι:

Παράδειγμα 5: «Εστω 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: «Εστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, το οποίο έχει μεταφέρει στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει μείωση του ανωτέρω υπολοίπου σε 300 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ήτοι 100 ευρώ, και όχι πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση αυτή πρέπει να διορθωθεί και η επόμενη δήλωση στην οποία έχει μεταφερθεί το λανθασμένο ποσό για έκπτωση».

Επειδή ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ που υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, αν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του νέου ΚΦΔ Ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58Α του προηγούμενου ΚΦΔ Ν.4174/2013), ενώ αν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του νέου ΚΦΔ Ν.5104/2024 αλλά του άρθρου 53 του ίδιου Κώδικα, αφού η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 53 του νέου ΚΦΔ Ν.5104/2024, (όπως και αυτές του άρθρου 54 του προηγούμενου ΚΦΔ Ν.4174/2013) 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 53 του ΚΦΔ, οι οποίες όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή όπως προκύπτει από το σύστημα taxis – εικόνα υποκειμένου ΦΠΑ ετών 2020 και 2021 η προσφεύγουσα υπέβαλε εμπρόθεσμα αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους ως κάτωθι:

- A) Την υπ' αριθ. δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/4/2021-30/6/2021 ,
B) Την υπ' αριθ..... δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/7/2020-30/9/2020
Γ) Την υπ' αριθ..... δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/7/2021 -30/9/2021
Δ) Την υπ αριθ. δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1/2021-31/3/2021
Ε) Την υπ' αριθ. δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/10/2020-31/12/2020
ΣΤ) Την υπ' αριθ..... δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/10/2021-31/12/2021

Επειδή εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε **εκπρόθεσμα**, στις με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου), για τις ίδιες φορολογικές περιόδους τις κάτωθι **τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α:**

A) Τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, για τις οποίες επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 53§1 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024

- α) υπ' αριθ δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/4/2021-30/6/2021 ,
β) υπ' αριθ δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/7/2020-30/9/2020,
γ) υπ' αριθ δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/7/2021-30/9/2021 ,
δ) υπ' αριθ δήλωση ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1/2021-31/3/2021

B) Τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α., από τις οποίες προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, για τις οποίες επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 54§2 του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024

- α) υπ' αριθ δήλωση ΦΠΑ, περιόδου 1/10/2020-31/12/2020,
β) υπ' αριθ. δήλωση ΦΠΑ, περιόδου 1/10/2021-31/12/2021

Επειδή ως προς τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει **εμπρόθεσμα** τις **αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ** και ως εκ τούτου, 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 53 του Κ.Φ.Δ (πρώην άρθρου 54 του προηγούμενου ΚΦΔ Ν.4174/2013) και συνεπώς **τα επιβληθέντα πρόστιμα με τις α) β) γ) δ) προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου πρέπει να διαγραφούν.**

Επειδή ως προς τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α από τις οποίες **προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή**, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 23§3 περίπτωση γ' άρθρου του Κ.Φ.Δ. Ν.5104/2024, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 ΚΦΔ Ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 58^A §2 του προηγούμενου ΚΦΔ, Ν.4174/2013).

Ως εκ τούτου ορθά επιβλήθηκαν τα πρόστιμα με τις υπ'αριθ.πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα : Α) την ακύρωση των με αριθμό: α) β), γ), δ) πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ

Β) την επικύρωση των με αριθμό : α) β) πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΔΕ. Αττικής

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

Πρόστιμα του άρθρου 53§1,7 του ΚΦΔ Ν.5104/2024

α) Ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/4/2021-30/6/2021.

Ποσό προστίμου: 0.00 €

β) Ακύρωση της υπ' αριθ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/7/2020-30/9/2020

Ποσό προστίμου: 0.00 €

γ) Ακύρωση της υπ' αριθ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/7/2021-30/9/2021

Ποσό προστίμου: 0.00 €

δ) Ακύρωση της υπ' αριθ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής /1/2021-31/3/2021

Ποσό προστίμου: 0.00 €

Πρόστιμα του άρθρου 54§2 του ΚΦΔ Ν.5104/2024

ε) Ως η υπ'αριθμ., πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/10/2020-31/12/2020

Ποσό προστίμου: 46,43 €

στ) Ως η υπ' αριθμ, πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου
1/10/2021-31/12/2021
Ποσό προστίμου: 1.198,20 €

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

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

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

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.