



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28-04-2025

Αριθμός απόφασης: 1168

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312346

Email: 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 με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).
- δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία το διακριτικό τίτλο που εδρεύει στην νομίμως εκπροσωπούμενης από τον Πρόεδρο του Δ.Σ. και Διευθύνοντα Σύμβουλο αυτής, κατά των με αριθμούς πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικών ετών 2018 και 2019, και πιο συγκεκριμένα, φορολογικών

περιόδων από 01-04-2019 έως 30-04-2019, από 01-09-2019 έως 30-09-2019, από 01-11-2018 έως 30-11-2018, από 01-11-2019 έως 30-11-2019, από 01-03-2019 έως 31-03-2019, από 01-05-2019 έως 31-05-2019, από 01-07-2019 έως 31-07-2019, από 01-08-2019 έως 31-08-2019, από 01-08-2019 έως 31-08-2019, από 01-10-2019 έως 31-10-2019, από 01-12-2018 έως 31-12-2018, από 01-12-2019 έως 31-12-2019, από 01-12-2019 έως 31-12-2019, από 01-06-2019 έως 30-06-2019 και από 01-12-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικών ετών 2018 και 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με αριθμούς οικείες διαπιστώσεις παράβασης της ίδιας Προϊσταμένης.
6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** (δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν την) και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις με αριθμούς πράξεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας δεκαπέντε (15) πρόστιμα ποσού ύψους 100,00€ έκαστο για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, φορολογικών ετών 2018 και 2019, και πιο συγκεκριμένα, φορολογικών περιόδων από 01-04-2019 έως 30-04-2019, από 01-09-2019 έως 30-09-2019, από 01-11-2018 έως 30-11-2018, από 01-11-2019 έως 30-11-2019, από 01-03-2019 έως 31-03-2019, από 01-05-2019 έως 31-05-2019, από 01-07-2019 έως 31-07-2019, από 01-08-2019 έως 31-08-2019, από 01-08-2019 έως 31-08-2019, από 01-10-2019 έως 31-10-2019, από 01-12-2018 έως 31-12-2018, από 01-12-2019 έως 31-12-2019, από 01-12-2019 έως 31-12-2019, από 01-06-2019 έως 30-06-2019 και από 01-12-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα, ως ακολούθως:

α/α	Αρ. & Ημ/νία Πράξης Επιβολής Προστίμου (ΠΕΠ)	Αρ. & Ημ/νία Υποβολής Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Π.Α.	Φορολογική Περίοδος		Είδος Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Π.Α.	Ποσό Προστίμου (€)
			Από	Έως		
1.			01-04-2019	30-04-2019	Πιστωτική	100,00
2.			01-09-2019	30-09-2019	Πιστωτική	100,00
3.			01-11-2018	30-11-2018	Πιστωτική	100,00
4.			01-11-2019	30-11-2019	Πιστωτική	100,00
5.			01-03-2019	31-03-2019	Πιστωτική	100,00
6.			01-05-2019	31-05-2019	Πιστωτική	100,00

7.	.....	.....	01-07-2019	31-07-2019	Πιστωτική	100,00
8.	.....	.....	01-08-2019	31-08-2019	Πιστωτική	100,00
9.	.....	.....	01-08-2019	31-08-2019	Πιστωτική	100,00
10.	.....	.....	01-10-2019	31-10-2019	Πιστωτική	100,00
11.	.....	.....	01-12-2018	31-12-2018	Πιστωτική	100,00
12.	.....	.....	01-12-2019	31-12-2019	Πιστωτική	100,00
13.	.....	.....	01-12-2019	31-12-2019	Πιστωτική	100,00
14.	.....	.....	01-06-2019	30-06-2019	Πιστωτική	100,00
15.	.....	.....	01-12-2019	31-12-2019	Πιστωτική	100,00
					Σύνολο:	1.500,00

Ιστορικό

Την εκδόθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή η με αριθμό εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία της κοινοποιήθηκε, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του Ν. 4987/2022, και συγχρόνως της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες (εισοδήματος και Φ.Π.Α.) και τις φορολογικές περιόδους (από 01-01-2018 έως 31-12-2019) που περιλαμβάνονται στην εν λόγω εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του Ν. 4174/2013 / Ν. 4987/2022, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5).

Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε εκπρόθεσμα, την 01-10-2024 και την 09-11-2024, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5), τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2018 και μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2019, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθώς το υπόλοιπό τους ήταν πιστωτικό. Συνεπεία εκπρόθεσμης υποβολής των ανωτέρω πιστωτικών τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024, πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€ ανά περιοδική δήλωση, ήτοι δεκαπέντε (15) πρόστιμα συνολικού ποσού ύψους 1.500,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής ισχυριζόμενη ότι «υπέβαλε, βάσει των διατάξεων του Ν. 4512/2018, τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τα χρονικά διαστήματα από 01-11-2018 έως 31-12-2018 και από 01-03-2019 έως 31-12-2019 (ήτοι μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2018 και μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2019), οι οποίες ήταν όλες πιστωτικές, ενώ οι αντίστοιχες αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ήταν εμπρόθεσμες στο σύνολό τους».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του Ν. 2859/2000 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 Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

...».

Επειδή, με τις ομοίου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 43 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του Ν. 5144/2024 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ Α΄ 162/11-10-2024) ορίζεται ότι:

«1. Οι υπόχρεοι στον φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση το άρθρο 35, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση Φ.Π.Α. για κάθε φορολογική περίοδο.

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 στον φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους για την ενημέρωση λογιστικών αρχείων και την έκδοση παραστατικών πωλήσεων (στοιχείων).

2. ...

3. ...

4. Οι δηλώσεις Φ.Π.Α. των παρ. 1 και 2 υποβάλλονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του Ν. 5104/2024 ορίζεται 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 (10^η) 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 (10^η) 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 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του Ν. 5104/2024, όπως αυτές ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα εταιρεία των με αριθμούς τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., οι οποίες υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, φορολογικών ετών 2018 και 2019, ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση 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 (10^η) 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 (10^η) 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 των παρ. 1 και 7 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του Ν. 5104/2024 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),

...

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, με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1119/22-06-2018 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)» διευκρινίζεται ότι:

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

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

...

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του

φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

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

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

...

2.2. Έμμεση Φορολογία

2.2.1. Φ.Π.Α.

...

Παράδειγμα 5

Έστω υποκείμενος στο Φ.Π.Α. με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση Φ.Π.Α. με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής.

Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή Φ.Π.Α.) υποβάλλει τροποποιητική δήλωση και το προς επιστροφή ποσό καταχωρείται προς έκπτωση. Σε αυτή την περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54, καθώς η αρχική δήλωση ήταν εμπρόθεσμη, ούτε πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, επειδή δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

...».

Επειδή, ως προς τις κυρώσεις της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., η οποία υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, αν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 2 του Ν. 4174/2013 / Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρων 53 παρ. 6 και 54 παρ. 2 του Ν. 5104/2024), ενώ αν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, δεν εφαρμόζονται οι ως άνω διατάξεις, αλλά οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του Ν. 4174/2013 / Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 53 παρ. 1 του Ν. 5104/2024), αφού η συνιστώσα παράβαση είναι

α/α	Αρ. & Ημ/νία Πράξης Επιβολής	Ποσό Προστίμου (€)	Φορολογική Περίοδος	Αρ. & Ημ/νία Υποβολής Αρχικής Δήλωσης	Ημ/νία Εμπρόθεσμης Υποβολής - Εμπρόθεσμη/	Αρ. & Ημ/νία Υποβολής Τροποποιητικής	Είδος Τροποποιητικής Δήλωσης
-----	------------------------------	--------------------	---------------------	---------------------------------------	---	--------------------------------------	------------------------------

διαδικαστικού χαρακτήρα. Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 / Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 53 του Ν. 5104/2024) δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.

Επειδή, συνεπώς, εφόσον η αρχική δήλωση Φ.Π.Α. έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, η εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για την ίδια περίοδο, από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή (ήτοι πρόκειται για δήλωση της ίδιας περιόδου με πιστωτικό ή μηδενικό υπόλοιπο) και η οποία υποβάλλεται με τις διατάξεις του Ν. 4512/2018, δεν επιφέρει πρόστιμο για τον φορολογούμενο, αφού από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι για την επιβολή προστίμου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 / Ν. 4987/2022 (και ήδη άρθρου 53 του Ν. 5104/2024), οι οποίες, όμως, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, δεδομένων των καταληκτικών ημερομηνιών εμπρόθεσμης υποβολής των σχετικών δηλώσεων Φ.Π.Α. των υπό κρίση φορολογικών περιόδων, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (ήτοι μετά την κοινοποίηση της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου), εκπρόθεσμα, την 01-10-2024 και την 09-11-2024, τροποποιητικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μηνών Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2018 και μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου, Ιουνίου, Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους 2019, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθώς το υπόλοιπό τους ήταν πιστωτικό, ενώ είχε υποβάλει εμπρόθεσμα τις αντίστοιχες αρχικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., και συνεπεία εκπρόθεσμης υποβολής των ανωτέρω πιστωτικών τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024, πρόστιμο ποσού ύψους 100,00€ ανά περιοδική δήλωση, ήτοι δεκαπέντε (15) πρόστιμα συνολικού ποσού ύψους 1.500,00€, με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικών ετών 2018 και 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, ως ακολούθως:

			Από	Έως				
1.	.....	100,00	01-04-2019	30-04-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
2.	.....	100,00	01-09-2019	30-09-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
3.	.....	100,00	01-11-2018	30-11-2018	.....	.....	.....	Πιστωτική
4.	.....	100,00	01-11-2019	30-11-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
5.	.....	100,00	01-03-2019	31-03-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
6.	.....	100,00	01-05-2019	31-05-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
7.	.....	100,00	01-07-2019	31-07-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
8.	.....	100,00	01-08-2019	31-08-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
9.	.....	100,00	01-08-2019	31-08-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
10.	.....	100,00	01-10-2019	31-10-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
11.	.....	100,00	01-12-2018	31-12-2018	.....	.....	.....	Πιστωτική
12.	.....	100,00	01-12-2019	31-12-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
13.	.....	100,00	01-12-2019	31-12-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
14.	.....	100,00	01-06-2019	30-06-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
15.	.....	100,00	01-12-2019	31-12-2019	.....	.....	.....	Πιστωτική
	Σύνολο:	1.500,00						

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και από τις αντίστοιχες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, για την εκπρόθεσμη υποβολή των εν λόγω τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 και, συνεπώς, τα επιβληθέντα πρόστιμα πρέπει να διαγραφούν.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την ακύρωση των με αριθμούς πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικών ετών 2018 και 2019, και πιο συγκεκριμένα, φορολογικών περιόδων από 01-04-2019 έως 30-04-2019, από 01-09-2019 έως 30-09-2019, από 01-11-2018 έως 30-11-2018, από 01-11-2019 έως 30-11-2019, από 01-03-2019 έως 31-03-2019, από 01-05-2019 έως 31-05-2019, από 01-07-2019 έως 31-07-2019, από 01-08-2019 έως 31-08-2019, από 01-08-2019 έως 31-08-2019, από 01-10-2019 έως 31-10-2019, από 01-12-2018 έως 31-12-2018, από 01-12-2019 έως 31-12-2019, από 01-12-2019 έως 31-12-2019, από 01-06-2019 έως 30-06-2019 και από 01-12-2019 έως 31-12-2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Φορολογικό έτος 2018

1. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-11-2018 έως 30-11-2018 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
---	-----------------------

του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	
2. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2018 έως 31-12-2018 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
- Φορολογικό έτος 2019	
3. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-03-2019 έως 31-03-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
4. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-04-2019 έως 30-04-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
5. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-05-2019 έως 31-05-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
6. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-06-2019 έως 30-06-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
7. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-07-2019 έως 31-07-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)

Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	
8. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-08-2019 έως 31-08-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
9. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-08-2019 έως 31-08-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
10. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-09-2019 έως 30-09-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
11. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-10-2019 έως 31-10-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
12. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-11-2019 έως 30-11-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
13. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2019 έως 31-12-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
14. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024	

λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2019 έως 31-12-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)
15. Πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-12-2019 έως 31-12-2019 (ακύρωση της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής)	0,00€ (ΜΗΔΕΝ ΕΥΡΩ)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.