



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 11/07/2024

Αριθμός απόφασης: 1695

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.... **Μ. Ι.Κ.Ε**» με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες κράτησης για κατάλυμα» και με έδρα στην ....., επί της οδού . ....., Τ.Κ. ...., των με αριθμ. ... & .../06-02-2024 πράξεων επιβολής προστίμων του άρ.54 του ν.4987/2022 φορολογικού

έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την υπ' αριθμ. 01-04-2024 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... της ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **Μ. Ι.Κ.Ε**» 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:

- Με την με αρ. ..../**06-02-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 31/01/2024 την με αρ. .... τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Ιουνίου 2023.
- Με την με αρ. ..../**06-02-2024** Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ποσού 100,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 31/01/2024 την με αρ. .... τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. μηνός Ιουλίου 2023.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμων, ισχυριζόμενη ότι εξαιτίας τεχνικών περιορισμών του συστήματος, τροποποιήσεις οι οποίες μετέβαλλαν το πιστωτικό υπόλοιπο των δηλώσεων, δεν μεταφέρονταν άμεσα στην επόμενη περίοδο. Αποτέλεσμα αυτού ήταν να χρειάζεται η υποβολή δεύτερων τροποποιητικών δηλώσεων την επόμενη κάθε φορά ημέρα. Οι τεχνικοί περιορισμοί δεν μπορούν να αποτελούν λόγο τιμωρίας των φορολογουμένων. Ο έλεγχος βρήκε διαφορές που μείωναν το πιστωτικό υπόλοιπο. Οι αρχικές δηλώσεις είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα. Οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ δεν προβλέπει επιβολή προστίμων στην περίπτωση τροποποιητικών δηλώσεων.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4, του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170)... 4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής

Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2, του άρθρου 38 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 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..... 6. Η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα (30) ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο, και αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου ποσού λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα κατά τον οποίο λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης».

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1108 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) της Γ.Γ.Δ.Ε., ορίζεται ότι : «Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. 1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση. 2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων. ... Άρθρο 3 Αφετηρία για την επιβολή του προστίμου και τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου. 1. Ως αφετηρία για το χρόνο επιβολής του προστίμου στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, πιστωτικής ή μηδενικής βάσει των διατάξεων της [παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997](#) (ΦΕΚ 179/Α΄11.9.1997) για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο [άρθρο 66 παρ. 19 του Ν. 4174/2013](#) , καθώς και χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης α΄ της [παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας \(Ν. 4174/2013\)](#) , όπως ισχύουν, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρ.19 του ν.4987/2022 – Υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, όπως τροποποιήθηκε με το άρ.397 του ν.4512/2018 και ισχύει, 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 εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, 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 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος.

ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

**Επειδή** στο άρθρο 54 του ν.4987/2022, ορίζεται :

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

[...]

**Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα.**

Τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.»

**Επειδή** με τις ως άνω τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα κατόπιν κοινοποίησης της υπ' αριθμ. ..../16-10-2023 εντολής ελέγχου, προκύπτουν τα ακόλουθα :

1. Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. ..../2024 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/06/2023 - 30/06/2023**, στις 31/01/2024, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις 31/07/2023. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, (τροποποιήθηκαν οι κωδ. 361,362,381,382 του πίνακα εισροών, χωρίς να αλλάξει το υπόλοιπο της δήλωσης) ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. ..../27-07-2023 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων δεν έπρεπε να εκδοθεί πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022, για την εκπρόθεσμη υποβολή της αριθ. ..../2024 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/06/2023 - 30/06/2023**.

2. Η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ. αριθ. ..../2024 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2023 - 31/07/2023**, στις 31/01/2024, καθώς η προθεσμία υποβολής ήταν μέχρι τις 31/08/2023. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, (τροποποιήθηκαν οι κωδ. 361,362,381,382 του πίνακα εισροών, χωρίς να αλλάξει το υπόλοιπο της δήλωσης) ενώ για την ίδια φορολογική περίοδο είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπ. αριθ. ..../28-08-2023 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.. Βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων δεν έπρεπε να

εκδοθεί πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4987/2022, για την εκπρόθεσμη υποβολή της αριθ. ..../2024 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου **01/07/2023 - 31/07/2023**.

**Επειδή** περαιτέρω, η υποβολή δήλωσης μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου και μέχρι την έκδοση προσωρινών πράξεων συνεπάγεται την επιβολή των προστίμων του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 μόνο εάν προκύπτει φόρος προς καταβολή. Ωστόσο, όπως ρητά ορίζεται στο προτελευταίο εδάφιο της παρ.2 του άρ.54 του ίδιου νόμου δεν επιβάλλονται πρόστιμα στην περίπτωση υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. εφόσον οι αρχικές δηλώσεις υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα.

Κατόπιν των ανωτέρω,

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/03/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... της ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «... **Μ. Ι.Κ.Ε**» με **ΑΦΜ** ..... και την **ακύρωση** των υπ'αριθμ. ... & .../06-12-2024 πράξεων επιβολής προστίμων του άρ.54 του ν.4987/2022.

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

1)Υπ' αριθμ. .../06-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|---------|----------|
|                | 100,00€ | 0,00 €   |

2)Υπ' αριθμ. .../06-02-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|---------|----------|
|                | 100,00€ | 0,00 €   |

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.