



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 08/01/2025

Αριθμός απόφασης: 19

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 ...2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά:

α) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, β) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, γ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, δ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, ε) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 και στ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 600,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 8^{ου} και 11^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2018, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

- Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 900,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 3^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου} και 11^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2019, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

- Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους

1.100,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 2^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2020, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

- Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 900,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 3^{ου}, 4^{ου}, 6^{ου}, 7^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2021, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

- Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.000,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου}, 4^{ου}, 5^{ου}, 8^{ου}, 9^{ου}, 10^{ου}, 11^{ου} και 12^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2022, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

- Με την με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ 2^{ου}, 8^{ου}, και 12^{ου} μήνα φορολογικού έτους 2023, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 38 παρ. 4 του Ν.2859/2000.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από2024 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ δυνάμει της υπ' αρ. .../12.04.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, οι ως άνω πράξεις επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη ότι δεν προβλέπεται πρόστιμο για ανακριβείς δηλώσεις μετά από έλεγχο από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022, αλλά ούτε και από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024 που εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, λόγω του χρόνου που έλαβαν χώρα οι διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Τέλος η καταβολή των επιβληθέντων προστίμων θα της επιφέρει ανεπανόρθωτη βλάβη καθώς θα στερηθεί των αναγκαίων κεφαλαίων για την άσκηση της εμπορικής της δραστηριότητας

Επειδή, στην παρ. 4 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:... β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, παρ. 2 περ. β' και παρ. 4 εδ. α' του ν. 2859/2000 «, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, 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 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....4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.»

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα είχε υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ. .. την υπ' αρ. ../28.03.2024 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 20.000,00€, φορολογικής περιόδου 01.02.2024-29.02.2024. Εν συνεχεία εκδόθηκε η υπ' αρ.../2024 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για την εφαρμογή των διατάξεων του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2018-29.02.2024.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2023 είχε εκπεστεί Φ.Π.Α. δαπανών χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα βάσει των άρθρων 30 και 32 του Ν. 2859/2000 και μειώθηκε το προς μεταφορά πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή προχώρησε στον καταλογισμό διαδικαστικών παραβάσεων υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α., εκδίδοντας τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, στο άρθρο 58^α του Ν. 4987/2022, που κωδικοποίησε τον ν. 4174/2013 και ίσχυσε έως 18.04.2024 οριζόταν ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 58Α του ν. Ν.4987/2022, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει για καταβολή με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, στο άρθρο 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. β' του Ν.4987/2022 (που ήταν σε ισχύ μέχρι την 18.04.2024) ορίζονταν ότι: «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την 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,

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.....»

Επειδή, στο κεφαλαίο II παρ. 2 περ. α) εδ. πρώτο και περ. β) της ΠΟΛ.1252/2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρεται ότι:

«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 - 62.

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54).

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα [παρ. 1 περ. α].

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α) της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 54).....»

Επειδή, η περίπτωση της ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ με πιστωτικό υπόλοιπο δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4987/2022 και ως εκ τούτου στην

περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο των 100,00€, βάσει του της παρ.1 περ α και της παρ. 2 περ. α του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου (άρθρου 53 του Ν.5104/19.04.2024 που εκ παραδρομής εφαρμόστηκε από τη φορολογική αρχή στις υπό κρίση φορολογικές περιόδους 01.01.2018- 31.12.2018, 01.01.2019-31.12.2019, 01.01.2020-31.12.2020, 01.01.2021-31.12.2021, 01.01.2022-31.12.2022 και 01.01.2023-31.12.2023, αντί του ορθού 54 του ν. 4987/2022 που ίσχυε μέχρι την 18.04.2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., πρέπει να ακυρωθούν.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης ...**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση**: α) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, β) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, γ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020, δ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021, ε) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022 και στ) της με αρ. πράξης επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

- 1) η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018

Πρόστιμο άρθ. 53 του ν.5104/2024	Ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	600,00€	0,00€

2) η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019

Πρόστιμο άρθ. 53 του ν.5104/2024	Ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	900,00€	0,00€

3) η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2020-31.12.2020

Πρόστιμο άρθ. 53 του ν.5104/2024	Ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	1.100,00€	0,00€

4) η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2021-31.12.2021

Πρόστιμο άρθ. 53 του ν.5104/2024	Ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	900,00€	0,00€

5) η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2022-31.12.2022

Πρόστιμο άρθ. 53 του ν.5104/2024	Ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	1.000,00€	0,00€

6) η με αρ. πράξη επιβολής προστίμου άρθ. 53 του Ν.5104/2024 φορολογικής περιόδου 01.01.2023-31.12.2023

Πρόστιμο άρθ. 53 του ν.5104/2024	Ποσό βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσό βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
	300,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελείου

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.