



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03-02-2025

Αριθμός απόφασης: 169

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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 (ΑΑΔΕ)».

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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.

**4.** Την από 09-10-2024 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανή προσφυγή της ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., κατά :

i. της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2018 και

ii. της υπ'αριθμ. ..../13-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2020, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7- Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09-10-2024 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με ΑΦΜ ....., 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:

Με την υπ' αριθμ. ..../13-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ 4<sup>ου</sup> τριμήνου 2018, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 53 παρ.1 περ.γ' ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ. ..../13-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ 4<sup>ου</sup> τριμήνου 2020, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 53 παρ.1 περ.γ' ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις ερείδονται στην από 13-09-2024 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ....., κατόπιν της υπ' αριθμ. .../19-02-2024 εντολής ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της. Ειδικότερα, από τον έλεγχο δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών ετών 2018 έως 2023, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε : α) την υπ' αριθμ. ..../28-08-2024 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2018 έως 31-12-2018 και δεν δήλωσε στον κωδικό 310 της δήλωσης ποσό 10.581,44€ από επιδοτήσεις και β) την υπ' αριθμ. ..../28-08-2024 δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-10-2020 έως 31-12-2020 και δεν δήλωσε στον κωδικό 310 της δήλωσης ποσό 9.537,85€ από επιδοτήσεις. Συνεπώς, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου, υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, παράβαση που επισύρει την κύρωση του άρθρου 53 παρ.1 περ. γ' ΚΦΔ. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι σχετικές αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ. Επιπλέον, για την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, από τις οποίες προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν προβλέπεται επιβολή προστίμου. Περαιτέρω, η ανακρίβεια των δηλώσεων προκύπτει από την μη αναγραφή του ποσού των αγροτικών επιδοτήσεων και δεν σχετίζεται με τον προσδιορισμό του φόρου που προκύπτει από τις δηλώσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν.2859/2000: «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..».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1108/14-04-2014: **«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.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024): «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.....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**, οι διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ ορίζουν:

**Άρθρο 53.Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση**

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,.....

8. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης εφόσον αφορά διόρθωση στοιχείων πληροφοριακού χαρακτήρα, τα οποία δεν σχετίζονται με τον προσδιορισμό του φόρου που προκύπτει από τη δήλωση...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ : **«Άρθρο 54. Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης**

.....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 τα ανωτέρω, η διάταξη του άρθρου 53 παρ.1 ΚΦΔ προβλέπει την επιβολή κυρώσεων για την μη υποβολή ή την ελλιπή υποβολή ή την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης ΦΠΑ, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ενώ η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 2 ΚΦΔ την επιβολή προστίμου ίσου με 50 % επί της διαφοράς φόρου για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης, από την οποία προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 84 του ΚΦΔ : **«4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»**

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «.. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση.....»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 28-08-2024, μετά την κοινοποίηση της υπ'αρ. ..../19-02-2024 εντολής ελέγχου, την υπ' αριθ. ..../2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 έως 31/12/2018 και την υπ' αριθ. ..../2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2020 έως 31/12/2020, από τον έλεγχο των οποίων προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν δήλωσε στον κωδικό 310 της δήλωσης ΦΠΑ «εκροές απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης», ποσό επιδοτήσεων ύψους 10.581,44€ και 9.537,85€ αντίστοιχα, παράλειψη που καθιστά τις δηλώσεις ανακριβείς, αλλά δεν επιδρά στην εκκαθάριση φόρου.

**Επειδή** ο έλεγχος εσφαλμένα επέβαλε πρόστιμο άρθρου 53 παρ.1 ΚΦΔ λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ενώ δεν προβλέπεται στο άρθρο 53 παρ. 1 ΚΦΔ η επιβολής κύρωσης σε αυτή την περίπτωση.

**Επειδή**, εξάλλου, από την υπ' αριθ. ....../2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 έως 31/12/2018 προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 10,39€, ήτοι κάτω των 30,00€, που μεταφέρθηκε στην επόμενη φορολογική περίοδο. Συνεπώς, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 54 ΚΦΔ που προβλέπει την επιβολή κύρωσης λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, από την οποία προκύπτει διαφορά φόρου προς καταβολή. Περαιτέρω, από την υπ' αριθ. ....../2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2020 έως 31/12/2020 προέκυψε ποσό για καταβολή ύψους 375,70€. Για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 187,85€ με την υπ' αριθμ. ....../02-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νόμιμης αιτιολογίας.

### **Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της από 09-10-2024 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με ΑΦΜ ..... και την **ακύρωση**:

- i. της υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2018 και
- ii. της υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2020.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:**

υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει παρούσας απόφασης</b>
Οφειλόμενο ποσό :	100,00€	0,00€

υπ' αριθμ. ....../13-09-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει παρούσας απόφασης</b>
Οφειλόμενο ποσό :	100,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.