



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 04-04-2025

Αριθμός απόφασης: 564

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 από 17-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΤΟΥ, ΑΦΜ, κατοίκου Πτολεμαΐδας, κατά των: α)-/2024 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 53§1 του ν. 5104/2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ .

5. Τις ως άνω πράξεις της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ .

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ .

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

Επί της από 17-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ.-/19-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **100,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ.-/08-11-2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/04/2019 – 30/06/2019, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ 53§1 του ΚΦΔ.

Με την με αρ.-/19-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **100,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ.-/08-11-2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2019 – 30/09/2019, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ 53§1 του ΚΦΔ.

Με την με αρ.-/19-11-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **100,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ.-/08-11-2024 τροποποιητική περιοδική

δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/03/2019, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ 53§1 του ΚΦΔ.

Με την με αρ.//**19-11-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **100,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ.//08-11-2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2018 – 31/12/2018, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ 53§1 του ΚΦΔ.

Με την με αρ.//**19-11-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΤΟΛΕΜΑΪΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους **100,00€**, δεδομένου ότι υπέβαλε εκπρόθεσμα την αριθμ.//08-11-2024 τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2019 – 31/12/2019, που επισύρει τις κυρώσεις του αρ 53§1 του ΚΦΔ.

Για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η με αρ.//16-05-2024 εντολή ελέγχου για διενέργεια μερικού ελέγχου ΦΠΑ για την περίοδο 01/01/2018-31/03/2019. Στην προσφεύγουσα στάλθηκε η με αρ. πρωτ.//23-05-2024 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, προκειμένου η προσφεύγουσα να ενημερωθεί ότι έχει τη δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων.

Στη συνέχεια και μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, η προσφεύγουσα κατέθεσε εκπρόθεσμα στις 08-11-2024 πέραν της προθεσμίας που ορίζεται στο άρθρο 38 του ν. 2859/2000 ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου τις επίμαχες τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ήτοι τις αρ.//2024 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ 2^{ου} τριμήνου του 2019,//2024 3^{ου} τριμήνου του 2019,//2024 1^{ου} τριμήνου του 2019,//2024 4^{ου} τριμήνου του 2018, και//2024 4^{ου} τριμήνου του 2019. Από τις ανωτέρω τροποποιητικές δηλώσεις δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Η υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων μετά τη νόμιμη προθεσμία και μετά την κοινοποίηση της αρ.//16-05-2024 εντολής ελέγχου επέφερε την επιβολή των ανωτέρω προστίμων.

Τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν και προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αφορούν τις παρακάτω δηλώσεις:

Αρ. δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Είδος δήλωσης	Φορολογική περίοδος	Ημερομηνία υποβολής δήλωσης
.....	2024	Τροπ.	01/10/2018- 31/12/2018	08-11-2024
.....	2024	Τροπ.	01/01/2019- 31/03/2019	08-11-2024
.....	2024	Τροπ.	01/04/2019- 30/06/2019	08-11-2024
.....	2024	Τροπ.	01/07/2019- 30/09/2019	08-11-2024
.....	2024	Τροπ.	01/10/2019- 31/12/2019	08-11-2024

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να ακυρωθούν ολικά οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Τα πρόστιμα επιβλήθηκαν άδικα, διότι σύμφωνα με το αρ. 53§1 του ΚΦΔ δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου στις περιπτώσεις υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ, όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 23§1,3 του Ν. 5104/2024: 1. 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 (10η) 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 (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, σύμφωνα με το αρ. 36§1 του ν. 2859/2000: Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 38§1,2,4 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.

2α. Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο.

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και μεταφέρει εκτός της χώρας την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται κατά το χρόνο της διακοπής να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία πρόσθετη εγγύηση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1108/2014: «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 αρ. 53§1,7 του Ν. 5104/2024: 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:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,

β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,

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),2.

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 οι αρχικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την επίμαχη περίοδο 01/10/2018-31/12/2019 υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα πλην της υπ' αριθμ./2019 αρχικής δήλωσης, η οποία υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις 03-05-2019, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Αρ. δήλωσης	Έτος Δήλωσης	Διαχειριστική περίοδος	Ημερομηνία υποβολής δήλωσης
.....	2019	01/10/2018-31/12/2018	30/01/2019
.....	2019	01/01/2019-31/03/2019	03/05/2019
.....	2019	01/04/2019-30/06/2019	30/07/2019
.....	2019	01/07/2019-30/09/2019	31/10/2019
.....	2020	01/10/2019-31/12/2019	31/01/2020

και συνεπώς βάσει του αρ. 53§7 το πρόστιμο δεν επιβάλλεται για όσες εκ των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων είναι πιστωτικές, ήτοι για όλες τις επίμαχες δηλώσεις, πλην της υπ αριθμ./08-11-2024 εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου /17-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ΤΟΥ, ΑΦΜ και α) την επικύρωση της υπ' αριθμ./2024 και β) την ακύρωση των/2024,/2024,/2024, και/19-11-2024 πράξεων επιβολής προστίμου ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση για τον προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Αριθμός πράξης επιβολής προστίμου	Ποσό προστίμου βάσει πράξης της Δ.Ο.Υ. (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ (€)
...../2024	100,00	0,00
...../2024	100,00	0,00

...../2024	100,00	100,00
...../2024	100,00	0,00
...../2024	100,00	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.