



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13.06.2023

Αριθμός απόφασης: e296

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση  
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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), 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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης ...**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατά της με αρ. ....**30.01.2023** Πράξης Επιβολής

Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου **01.07.2022 – 30.09.2022**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....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 Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του .....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 τη με αρ. ....**30.01.2023** Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου **01.07.2022 – 30.09.2022** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής μετά την κοινοποίηση της υπ' αρ. ..../16.11.2022 εντολής ελέγχου στις **27.01.2023** της με αρ. ... τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.07.2022 – 30.09.2022**, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε μηδενικό υπόλοιπο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 36 και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν.4987/2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί η ως άνω Πράξη Επιβολής Προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Με την υπό κρίση υποβληθείσα τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ μεταβλήθηκε μόνο το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου και δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

-Η συγκεκριμένη δήλωση είναι τροποποιητική, αφού προηγήθηκε η υποβολή εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης.

-Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε χωρίς προηγούμενη ακρόαση κατά παράβαση της παρ. 4 του άρθρου 62 του ν. 4987/2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 (Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) και παρ. 4 εδ. πρώτο του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης

**Αξίας» (ΦΕΚ 248Α/07-11-2000), 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:**

**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 την φορολογική νομοθεσία.**

**4. Η δήλωση Φ.Π.Α. υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί την λήξη της φορολογικής περιόδου.».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 3 περ. α' και περ. β' του ΚΦΔ, το οποίο κωδικοποίησε το άρθρο 19 του ν.4174/2013 « 1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στην 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 την 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.».**

**Επειδή, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).», αναφέρεται ότι «3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 του ΚΦΔ «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.....»

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

Επειδή, στο κεφαλαίο II παρ. 2 περ. α) εδ. πρώτο και περ. β) της ΠΟΛ.1252/2015 Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 - 62).», 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).

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή [παρ. 1 περ. β΄ και γ΄ ].

Τα πρόστιμα του άρθρου 54 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα (άρθρο 54 παρ. 2΄ . ....».

Επειδή, η προσφεύγουσα ασκεί ως κύρια δραστηριότητα την καλλιέργεια καπνού, στη ..... εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α. και τηρεί βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

Επειδή, η προσφεύγουσα.

Επειδή, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 38 παρ. 4 εδ. πρώτο του ν. 2859/2000, η καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή εμπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., ως η τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθούσε τη λήξη της φορολογικής περιόδου **01.07.2022-30.09.2022**, ήταν **31.10.2022**, ημέρα της εβδομάδας **Δευτέρα**.

Επειδή, είχε υποβληθεί, μέσω διαδικτύου η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής ..... **26.10.2015** εμπρόθεσμη αρχική δήλωση Φ.Π.Α για την φορολογική περίοδο **01.07.2022 - 30.09.2022** με πιστωτικό υπόλοιπο **3.209,98€** (πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση **409,98€**, και ποσό για επιστροφή **2.800,00€**).

Επειδή, ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ... είχε εκδοθεί, για την προσφεύγουσα η με αριθμό ...../16.11.2022 εντολή ελέγχου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο **01.07.2022 - 30.09.2022**, η οποία είχε κοινοποιηθεί νομίμως στον ίδιο.

Επειδή, μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του Φ.Π.Α., από τον προσφεύγοντα υποβλήθηκε, μέσω διαδικτύου, η με αριθμό και ημερομηνία υποβολής .....27.01.2023 εκπρόθεσμη πρώτη τροποποιητική δήλωση για την φορολογική περίοδο **01.07.2022 - 30.09.2022**, με την οποία δηλώθηκαν μόνο επιπλέον φορολογητέες εισροές ύψους **59,69€** και ΦΠΑ **14,38€** από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους **3.224,30€**, ( πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση **424,30€** και ποσό για επιστροφή **2.800,00€**).

Επειδή, στη συνέχεια, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. .... εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ.

Επειδή, ωστόσο, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου **54 παρ. 2** του ΚΦΔ όπως ίσχυαν για την υπό κρίση φορολογική περίοδο **01.07.2022 - 30.09.2022** και έως **03/11/2022** και σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο **II παρ. 2 περ. β'** της **ΠΟΛ.1252/2015** Εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών, τα πρόστιμα του εν λόγω άρθρου δεν επιβάλλονται σε περίπτωση

υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., εφόσον η οικεία αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπροθέσμως.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. για τη φορολογική περίοδο 01.07.2022 - 30.09.2022 πρέπει να ακυρωθεί,παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

#### **Αποφασίζουμε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... Ενδικοφανούς Προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ ..... και την ακύρωση της με αρ. ....30.01.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου 01.07.2022 – 30.09.2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η με αρ. ....30.01.2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022, φορολογικής περιόδου 01.07.2022 – 30.09.2022.

Ποσό προστίμου Άρθ. 54 του Ν.4987/2022	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	100,00€	0,00€

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

**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.