



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/ση: Αθ. Τακαντζά 8-10
ΤΚ : 546 39 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url:www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 23/03/2026
Αριθμός απόφασης:669

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 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 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 **27-11-2025** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά των υπ'αριθμ. πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 παρ.1α ν. 4987/2022, λόγω ελλιπούς υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ για το 1^ο, 2^ο, 3^ο και 4^ο τρίμηνο του 2022 και για το 1^ο,

2^ο και 3^ο τρίμηνο του 2023, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Κατερίνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27-11-2025** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του**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. πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Κατερίνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ύψους 400,00€, λόγω ελλιπούς υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ για το 1ο, 2ο, 3ο και 4ο τρίμηνο του 2022, κατά παράβαση της παρ. 1^α του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2α του άρθρου 54 του Ν.4987/2022.

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της ΔΟΥ Κατερίνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω ελλιπούς υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ για το 1ο, 2ο, και 3ο τρίμηνο του 2023, κατά παράβαση της παρ. 1α του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2α του άρθρου 54 του Ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α.. Και τούτου διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής αφορά στην περίπτωση ελλιπών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου όμως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' του ν. 4987/2022, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ, όσο και στην περίπτωση της, κατόπιν ελέγχου, μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58Α του 4987/2022 (ο οποίος κωδικοποίησε το ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «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 δήλωση 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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...»,

Επειδή με την ΠΟΛ.1252/2015, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «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 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

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. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου.

[...]

10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α).

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων: s εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή - μη υποβολής ή ανακριβούς ή

εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών»

Επειδή ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου νόμου, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση,

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 προβλέπεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζεται το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013, αλλά το άρθρο 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Συνεπώς, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, πράγματι εφαρμόζονται σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Επειδή ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Και τούτο διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλিপών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλিপών δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ και ως εκ τούτου, τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ, όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την από 01/12/2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για τον προσφεύγοντα, εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου για την επιχείρηση του, η οποία του κοινοποιήθηκε με e-κοινοποίηση και συγχρόνως του κοινοποιήθηκε, πέραν του έγγραφου αιτήματος χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων και η με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις περιλαμβανόμενες στην εν λόγω εντολή ελέγχου φορολογίες και φορολογικές περιόδους (ήτοι από 01-01-2022 έως 31-12-2023) έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 παρ. 1 περ. δ' και 23 παρ. 3 περ. του νέου ΚΦΔ (Ν. 5104/2024,Α' 58). Μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 33 και άρθρου 65 του Ν.5104/2024, ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθμό τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αντίστοιχα, για τα φορολογικά έτη 2022 & 2023, με τις οποίες δήλωσε επιπλέον έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από την σύγκριση των δεδομένων (αρχικών- δηλώσεων Φ.Π.Α και εσόδων που δήλωσε με τις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος), προέκυψε ανά τρίμηνο Φ.Π.Α. η ανακρίβεια των υποβληθεσών αρχικών δηλώσεων Φ.Π.Α., από τις οποίες δεν προέκυψε υποχρέωση καταβολής φόρου. Ο προσφεύγων για τις εν λόγω διαφορές εκροών δεν υπέβαλλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α ανά τρίμηνο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων είχε υποβάλλει ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους του 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4ου τριμήνου του έτους 2022, καθώς και του 1ου, 2^{ου} και 3ου τριμήνου του έτους 2023, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμων, λόγω υποβολής, ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, κύρωσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα βάσιμα προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **27-11-2025** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, του**με ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των υπ'αριθμ. πράξεων επιβολής προστίμων άρθρου 54 παρ.2 Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

	Πρόστιμο βάσει ελέγχου	Πρόστιμο βάσει απόφασης
υπ'αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.2 Ν.4987/2022	400,00€	0,00€
υπ'αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.2 Ν.4987/2022	300,00€	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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.