ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 22-05-2026

Αριθμός απόφασης: 2257

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

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 (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας στην ....., **κατά** της υπ' αριθμ. ..... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... 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 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού **21.830,02€** διότι από 01-01-2015 έως 16-10-2015 **έλαβε και καταχώρησε είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία εικονικά** ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τον ....., για τα οποία κρίθηκε ότι δεν υφίσταται καλοπιστία από την πλευρά του ελεγχόμενου λήπτη των στοιχείων, **καθαρής αξίας 326.384,25€ πλέον ΦΠΑ 43.660,05€.**
Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από ..... **έκθεση μερικού ελέγχου προστίμου ΦΠΑ άρθρου 79 ν. 4472/2017** η οποία συνετάγη κατόπιν της τροποποιητικής με αρ. ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά του με αρ. πρωτ. ..... εγγράφου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα κάτωθι:

1. Νομικά αβάσιμος ο καταλογισμός προστίμου κατά αρθ. 79 ν. 4472/2017.
2. Για την ίδια αιτία έχουν ήδη επιβληθεί πρόστιμα με βάση τις τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε οικειοθελώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 79 του ν. 4472/2017** ορίζεται ότι:
*«1. **Για παραβάσεις για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων** του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (Α΄ 179) **και της περίπτωσης δ της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 (Α΄ 170), για τις οποίες κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των προαναφερομένων διατάξεων, αλλά επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή που δεν αποδόθηκε, ανεξάρτητα εάν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.** […]».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 19 του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρου 23 του ν. 5104/2024)** ορίζεται ότι:

«3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη 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.
*γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική **δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου** ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος **και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού,** αντί του προστίμου του άρθρου 54, **πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου** 58 παρ. 1, **58Α παρ. 2,** ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση*

υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την 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. *Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. […]».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 55 §2 περ. δ' του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:
«[…] δ) Στο Φ.Π.Α., ***όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί*** *ότι ο υποκείμενος στο φόρο,* ***ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου*** *ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία,* ***επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.»***

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013 συνεχίζει να εφαρμόζεται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τις 17.10.2015 και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 8 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε στις ..... τροποποιητικές δηλώσεις **ΦΠΑ μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και πριν την έκδοση της οριστικής προσβαλλόμενης πράξης** για τις οποίες επεβλήθη πρόστιμο 50% του κύριου φόρου, ήτοι πρόστιμο 3.754,45 ευρώ για τον Ιανουάριο 2015, 3.186,57 ευρώ για τον Φεβρουάριο 2015, 3.553,56 ευρώ για τον Μάρτιο 2015, 4.515,71 ευρώ για τον Μάιο 2015, 182,89 ευρώ για τον Ιούνιο 2015, 2.433,18 ευρώ για τον Ιούλιο 2015, 1.437,16 ευρώ για τον Αύγουστο 2015, 2.693,39 ευρώ για τον Σεπτέμβριο 2015, 888,58 ευρώ για τον Οκτώβριο 2015, 2.782,33 ευρώ για τον Νοέμβριο 2015, 8.208,27 ευρώ για τον Δεκέμβριο 2015, δηλαδή σύνολο 33.636,09 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα **έλαβε** από 01-01-2015 έως 16-10-2015 **είκοσι τρία (23) φορολογικά στοιχεία εικονικά από τον ..... καθαρής αξίας 326.384,25€ πλέον ΦΠΑ 43.660,05€.** Ως εκ τούτου η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε με την προσβαλλόμενη πράξη συνολικό πρόστιμο 50%*43.660,05 ευρώ=21.830,02 ευρώ, λόγω της λήψης των ανωτέρω εικονικών στοιχείων, με τα οποία διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών κλπ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 §2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 58Α του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:
«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:
[…] 2. 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.»

Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται και για τις τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις οποίες προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή και υποβάλλονται βάσει των διατάξεων του ν. 4512/2018 (άρθρο 19 §2 περ. γ' του ν. 4174/2013) ή 23 §3 περ. γ' του ΚΦΔ (ν. 5104/2024).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, πλην όμως δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η διενέργεια έκπτωσης του φόρου αφού η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και πριν την παρέλευση δεκαημέρου από τον προσωρινό προσδιορισμό και απέδωσε τον φόρο των εικονικών ύψους 65.641,26 ευρώ και συνεπώς δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 55 §2 περ. δ του ν. 4174/2013, δεδομένου ότι οι σχετικές τροποποιητικές δηλώσεις κρίθηκαν ειλικρινείς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. ..... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 79 του ν. 4472/2017, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Α) Πρόστιμο άρθρου 79 του ν. 4472/2017 (Αριθ. Πράξης .....) φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υπήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ