



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/01/2025

Αριθμός απόφασης: 65

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (ΑΑΔΕ)».

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 1069/4-3-2014 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, κάτοικος, κατά του υπ' αριθμ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 ν. 5104/2024, φορολογικού

έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα πρόστιμα συνολικού ύψους 600,00€. Ειδικότερα τα πρόστιμα που επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα αναλύονται ως κάτωθι:

- Πρόστιμο ύψους 400,00€, λόγω ανακριβούς υποβολής περιοδικών δηλώσεων 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου του έτους 2018 (100,00€ X 4 παραβάσεις), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν.2859/2000. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 του ν.5104/2024.
- Πρόστιμο ύψους 200,00€, λόγω ανακριβούς υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων 8^{ου} και 9^{ου} μήνα έτους 2018 (100,00€ X 2 παραβάσεις), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.2859/2000. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1 του ν.5104/2024.

Ιστορικό

Σύμφωνα με την υπ' αριθμ.εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και έλεγχος για την ορθή τήρηση των βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2018- 31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε όσον αφορά την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ε.Λ.Π. και του Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στις κάτωθι παραβάσεις:

A/A	Περιγραφή
1	Ανακριβής υποβολή περιοδικών δηλώσεων 1 ^{ου} , 2 ^{ου} , 3 ^{ου} και 4 ^{ου} τριμήνου έτους 2018
2	Ανακριβής υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων 8 ^{ου} και 9 ^{ου} μήνα έτους 2018 λόγω μη δήλωσης/καταχώρησης δύο τιμολογίων πώλησης σε πελάτες στην Κύπρο.
3	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018.
4	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018.
5	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2018.
6	Ανακριβής υποβολή περιοδικών δηλώσεων 1 ^{ου} , 2 ^{ου} , 3 ^{ου} και 4 ^{ου} τριμήνου έτους 2019
7	Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019.

8	Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019.
---	--

Για τις ως άνω διαπιστωθείσες παραβάσεις συντάχθηκε το με αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), βάσει του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και εκδόθηκαν οι σχετικοί προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμων, φορολογικών περιόδων 01.01.2018-31.12.2018 και 01.01.2019-31.12.2019. Η προσφεύγουσα προς αντίκρουση του ως άνω Σ.Δ.Ε. υπέβαλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το υπ' αριθμ. πρωτ. Υπόμνημα. Από τον έλεγχο δεν έγιναν δεκτές οι αιτιάσεις της προσφεύγουσας όπως αυτές συμπεριλήφθηκαν στο ως άνω υπόμνημα και εν συνεχεία συντάχθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και μεταξύ άλλων εκδόθηκε και η προσβαλλόμενη πράξη, στην οποία περιλαμβάνεται η παράβαση με α/α 6 του ως άνω πίνακα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ο έλεγχος αυθαίρετα και αβάσιμα χαρακτηρίζει ανακριβή την υποβολή περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2018 καθώς κρίνει ότι υπάρχουν ποσά για τα οποία δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία εσόδων. Για το φορολογικό έτος 2018, υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υπ' αριθμ. με συνολικά ακαθάριστα έσοδα 1.469.682,89€. Εκδίδονται όλα τα προσήκοντα παραστατικά εσόδων μόλις πραγματοποιούνται οι συναλλαγές. Ωστόσο, κάποιες πληρωμές και εξοφλήσεις μπορεί να πραγματοποιηθούν τμηματικά λόγω αδυναμίας άμεσης εξόφλησης των πελατών ή να πραγματοποιούνται σε μεταγενέστερο χρόνο μέσω τραπεζικής κατάθεσης. Όλα τα ανωτέρω έχουν επαρκώς τεκμηριωθεί στον έλεγχο και έχουν προσκομιστεί και τα προσήκοντα προς τούτο δικαιολογητικά. Ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε διασταύρωση των εκδοθέντων παραστατικών εσόδων με τις χρηματικές καταθέσεις τις οποίες αυθαίρετα έκρινε και χαρακτήρισε προσαύξηση περιουσίας, μολονότι είχε στη διάθεση του όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά και τα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης. Προς επίρρωση των ανωτέρω έχουν ήδη προσκομιστεί όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στον έλεγχο.

2) Οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πραγματοποιήθηκαν με κάθε νόμιμο τρόπο, με όλα τα αναγκαία και απαραίτητα έγγραφα, τηρώντας κατά γράμμα τις προβλεπόμενες από το νόμο διαδικασίες. Κατά την διάρκεια του ελέγχου, ζητήθηκαν και προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν την εξόφληση των προμηθευτών της οντότητας μέσω εμβασμάτων. Προς επίρρωση των ανωτέρω έχουν ήδη προσκομιστεί όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά στον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

...β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο,

...5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12, καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:

α) να υποβάλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε κράτος-μέλος και

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTAT) για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα,

δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 11 και του άρθρου 12, καθώς και για τις αποκτήσεις που πραγματοποιεί και αποδεικνύει ότι έγιναν με σκοπό τη μεταγενέστερη παράδοση εντός άλλου κράτους – μέλους, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 15.

...5.γ. Οι πράξεις που αναφέρονται στις παραγράφους 5, 5.α και 5.β καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 και 18 και στην περίπτωση μείωσης της φορολογητέας αξίας μετά την πραγματοποίηση της πράξης, την ημερολογιακή περίοδο που πραγματοποιείται η μείωση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

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. ...»

Επειδή σύμφωνα με το 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» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«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), δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.

2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 «Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

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 με την ΠΟΛ 1252/2015, με την οποία είχαν δοθεί οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 53-62 του ν. 4174/2013(Α' 170) διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«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:

- 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 σύμφωνα με την πολ.1127/25.09.2009:

«...Άρθρο 2

Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων

1.Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για πράξεις που πραγματοποιούνται από 01/01/2010.»

Ως προς την ανακριβή υποβολή περιοδικών δηλώσεων φορολογικού έτους 2018

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 53 παρ.1 του ν.5104/2024 ύψους 400,00€ για ανακριβή υποβολή περιοδικών δηλώσεων 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου έτους 2018 (100 X 4 παραβάσεις).

Επειδή όσον αφορά την ανακριβή υποβολή περιοδικών δηλώσεων 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} Τριμήνου 2018 στον κάτωθι πίνακα παρατίθενται οι διαφορές στο Φ.Π.Α. που προέκυψαν για τη φορολογική περίοδο 14.02.2018 – 31.12.2018 βάση των ποσών των δηλώσεων και των ποσών του ελέγχου:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	1.308.359,93	1.474.189,98	165.830,05
Αξία φορολογητέων εισροών	1.527.416,49	1.502.900,88	24.515,61
Φόρος εκροών	310.406,21	350.205,43	39.799,22
Υπόλοιπο φόρου εισροών	366.495,34	360.611,59	5.883,75
Πιστωτικό υπόλοιπο	56.089,13	10.406,16	45.682,97

Οι ανωτέρω διαφορές αναλύονται ανά τρίμηνο στον κάτωθι πίνακα:

Τρίμηνο	Φορολογητέες εκροές	Φόρος εκροών	Φορολογητέες εισροές	Φόρος εισροών
Α' τρίμηνο	1.429,72	343,14	23.038,41	5.529,22
Β' τρίμηνο	16.672,65	4.001,44	577,20	138,53
Γ' τρίμηνο	103.415,09	24.819,62	100,00	24,00
Δ' τρίμηνο	44.312,59	10.635,02	800,00	192,00
Σύνολο	165.830,05	39.799,22	24.515,61	5.883,75

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαφορές ελέγχου ανά τρίμηνο το δηλωθέν Ποσό για έκπτωση διαμορφώνεται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
14.02.2018 - 31.03.2018	61.948,17	56.075,81	-5.872,36
01.04.2018 - 30.06.2018	45.294,10	35.281,77	-10.012,33
01.07.2018 - 30.09.2018	50.556,63	15.700,68	-34.855,95
01.10.2018 - 31.12.2018	56.089,13	10.406,16	-45.682,97

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο δεν πραγματοποιήθηκε διασταύρωση των εκδοθέντων παραστατικών εσόδων με τις χρηματικές καταθέσεις οι οποίες αυθαίρετα κρίθηκαν και χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, μολονότι είχε στη διάθεση του όλα τα δικαιολογητικά και τα λογιστικά στοιχεία της επιχείρησης.

Επειδή οι υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. φορολογικούς έτους 2018 δεν κρίθηκαν ανακριβείς λόγω καταθέσεων οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας. Οι ως άνω διαφορές στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών προέκυψαν λόγω μη έκδοσης τιμολογίων εσόδων, μη καταχώρησης τιμολογίων εσόδων και λόγω μη αποδοχής της απογραφής εμπορευμάτων. Ειδικότερα οι διαφορές στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών αναλύονται ως κάτωθι:

A/A	Περιγραφή	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α. 24%
1	Από τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων/καταθέσεων που ζητήθηκαν με το υπ' αριθμ. πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών και την επεξεργασία των υποβληθέντων υπομνημάτων της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν ή δεν αιτιολογήθηκαν επακριβώς.	104.999,44	25.199,87
2	Από τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων τιμολογίων και των καταθέσεων των πελατών της προσφεύγουσας (μεγαλύτερες καταθέσεις πελατών σε σχέση με τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης).	14.131,77	3.391,62
3	Από τον έλεγχο των πιστώσεων μέσω των τερματικών POS, διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα έσοδα από τη μη έκδοση τιμολογίων πώλησης ενώ είχαν εκδοθεί αποδείξεις από τα POS.	4.079,06	978,97
4	Από τον έλεγχο και τη διασταύρωση δεδομένων των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών προμηθευτών διαπιστώθηκαν μη δηλωθέντα έσοδα από τη μη έκδοση τιμολογίου πώλησης.	210,00	50,40
5	Από τα προσκομισθέντα τιμολόγια πώλησης στον έλεγχο προέκυψε μη καταχώρηση τιμολογίων στο βιβλίο εσόδων.	40.267,98	9.664,32
6	Τα δηλωθέντα αποθέματα εμπορευμάτων θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως πωληθέντα καθώς τα εμπορεύματα δεν περιγράφονται αναλυτικά, διακριτά κατ' είδος και με πληρότητα στο προσκομισθέν στον έλεγχο βιβλίο απογραφής σε σχέση με τα προσκομισθέντα τιμολόγια πώλησης που είχε εκδώσει, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτός ο διαχωρισμός τους και συνεπώς δεν κατέστη εφικτό να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις α) της κλειστής αποθήκης και β) της ορθής αποτίμησης τους	2.141,80	514,03
Σύνολο		165.830,05	39.799,21

Επιπλέον, οι διαφορές στις φορολογητέες εισροές και στο φόρο εισροών προέκυψαν λόγω μη προσκόμισης τιμολογίων αγορών και δαπανών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εκδίδονται όλα τα προσήκοντα παραστατικά εσόδων μόλις πραγματοποιούνται οι συναλλαγές ωστόσο κάποιες πληρωμές και εξοφλήσεις μπορεί να πραγματοποιηθούν τμηματικά λόγω αδυναμίας άμεσης εξόφλησης των πελατών ή να πραγματοποιηθούν σε μεταγενέστερο χρόνο μέσω τραπεζικής κατάθεσης.

Επειδή ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι γενικός και αόριστος, δεν επικαλείται συγκεκριμένες πιστώσεις και δεν προσκομίζονται φορολογικά στοιχεία προκειμένου να αιτιολογηθούν πιστώσεις/καταθέσεις για τις οποίες κρίθηκε ότι δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία.

Επειδή η εμπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν επιδρά στις ως άνω διαφορές που καταλογίστηκαν στη φορολογία Φ.Π.Α..

Επειδή, ωστόσο, ως ανακριβής, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) να υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιείται από τη Φορολογική Διοίκηση (άρθρο 54§1 του ν. 5104/2024).

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015 είχε διευκρινιστεί ότι σε περίπτωση διαπίστωσης κατόπιν ελέγχου υποβολής ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, αλλά οι διατάξεις του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, καθώς η συνιστώσα παράβαση είναι διαδικαστικού χαρακτήρα. Κατ' αναλογία αυτών, με τις νέες διατάξεις του ν. 5104/2024, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54, αλλά του άρθρου 53.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ. Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) και ως εκ τούτου στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους του έτους 2018, από τις οποίες δεν προέκυπτε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές. Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την παρ.1 του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) κύρωσης και ως εκ τούτου μη νομίμως επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.

Ως προς την ανακριβή υποβολή ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 53 παρ.1 του ν.5104/2024 ύψους 200,00€ για ανακριβή υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων 8^{ου} και 9^{ου} μήνα έτους 2018 (100 X 2 παραβάσεις).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν με κάθε νόμιμο τρόπο, με όλα τα αναγκαία και απαραίτητα έγγραφα.

Επειδή στην από έκθεση μερικού ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε τους κάτωθι ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τις φορολογικές περιόδους 01.08.-31.12.2018 και 01.09.-31.12.2019:

Έτος αναφοράς	Περιγραφή	Από ημ/νία	Εως ημ/νία	Ποσό εμπορευμάτων	Ποσό τριγ. συναλλαγών	Ποσό υπηρεσιών
2018	Παραδόσεις	01/08/2018	31/08/2018	6.766,80	0,00	0,00
2018	Παραδόσεις	01/09/2018	30/09/2018	8.873,90	0,00	0,00

Επειδή από τον έλεγχο των βιβλίων της προσφεύγουσας, των πιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού της και των προσκομισθέντων τιμολογίων πώλησης, προέκυψε για το 2018 η μη έκδοση ενός τιμολογίου 130,00€ καθώς και η μη καταχώρηση στο βιβλίο ενός εκδοθέντος τιμολογίου 400,00€, για πελάτες της προσφεύγουσας από την Κύπρο, ως ο κάτωθι πίνακας:

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α	Παρατηρήσεις
.....		130,00€	0,00	Μη έκδοση τιμολογίου πώλησης που προέκυψε από πίστωση ΣΜΤΛ
.....		400,00€	0,00	Δεν καταχωρήθηκε το εκδοθέν τιμολόγιο πώλησης στα βιβλία
	ΣΥΝΟΛΟ	530,00	0,00	

Επειδή με την προσβαλλόμενη πράξη καταλογίστηκε πρόστιμο λόγω μη καταχώρησης δύο (2) τιμολογίων πώλησης, σε πελάτες στην Κύπρο, στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνών Αυγούστου και Σεπτεμβρίου του 2018 και όχι λόγω αμφισβήτησης συναλλαγών.

Επειδή, ωστόσο από τον συνδυασμό των προεκτεθέντων διατάξεων προκύπτει ότι οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών ή παροχών υπηρεσιών, αποτελούν δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, οι οποίες υποβάλλονται μηνιαίως σύμφωνα με την απόφαση 1127/2009 (καταργήθηκε από 01/10/2020 με την Α. 1222/2020).

Επειδή, περαιτέρω όσον αφορά την επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων φορολογικών περιόδων 01.08-31.08.2024 και 01.09-30.09.2024 δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την παρ.1 του άρθρου 53 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) κύρωσης και ως εκ τούτου μη νομίμως επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο, το οποίο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και την ακύρωση του υπ' αριθ. Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης): 0,00€

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.