



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04.07.2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 2236

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **19.03.2025** και αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στο Δήμο, οδός, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων: α) της υπ' αριθ. /**20.02.2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, β) της υπ' αριθ. /**20.02.2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, γ) της υπ' αριθ. /**20.02.2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, δ) της υπ' αριθ. /**20.02.2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ε) της υπ' αριθ. /**20.02.2025** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ και στ) της υπ' αριθ.

...../20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με α.π./21.03.2025 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19.03.2025** και αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης, 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:

- I. Με την υπ' αριθ...../20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ./2025 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01.01.2022 έως 31.01.2022 στις 19.02.2025, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κωδ. ΦΠΑ (ν.2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Για την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης μετά την νόμιμη προθεσμία, η οποία έληξε στις 28.02.2022 και μετά την κοινοποίηση της αριθ./27.11.2024 εντολής ελέγχου κρίθηκε ότι συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024.
- II. Με την υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ./2025 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01.12.2021 έως 31.12.2021 στις 19.02.2025, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κωδ. ΦΠΑ (ν.2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Για την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης μετά την νόμιμη προθεσμία, η οποία έληξε στις 31.01.2022 και μετά την κοινοποίηση της αριθ./27.11.2024 εντολής ελέγχου κρίθηκε ότι συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024.
- III. Με την υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ./2025 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01.12.2022 έως 31.12.2022 στις 19.02.2025, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κωδ. ΦΠΑ (ν.2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Για την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης μετά την νόμιμη προθεσμία, η οποία έληξε στις 31.01.2023 και μετά την κοινοποίηση της αριθ./27.11.2024 εντολής ελέγχου κρίθηκε ότι συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024.
- IV. Με την υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας

πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ' αριθ./2025 δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01.12.2023 έως 31.12.2023 στις 19.02.2025, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κωδ. ΦΠΑ (ν.2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Για την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης μετά την νόμιμη προθεσμία, η οποία έληξε στις 31.01.2024 και μετά την κοινοποίηση της αριθ./27.11.2024 εντολής ελέγχου κρίθηκε ότι συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024.

- V. Με την υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως τον με αριθ./2025 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων & παροχής υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01.12.2021 έως 31.12.2021 στις 19.02.2025, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κωδ. ΦΠΑ (ν.2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων. Για την υποβολή του ανωτέρω ανακεφαλαιωτικού πίνακα μετά την νόμιμη προθεσμία, η οποία έληξε στις 26.01.2022 και μετά την κοινοποίηση της αριθ./27.11.2024 εντολής ελέγχου κρίθηκε ότι συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024.
- VI. Με την υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ**, διότι υπέβαλε εκπροθέσμως τον με αριθ./2025 ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων & παροχής υπηρεσιών της φορολογικής περιόδου 01.12.2022 έως 31.12.2022 στις 19.02.2025, κατά παράβαση των άρθρων 36 και 38 του κωδ. ΦΠΑ (ν.2859/2000) και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων. Για την υποβολή του ανωτέρω ανακεφαλαιωτικού πίνακα μετά την νόμιμη προθεσμία, η οποία έληξε στις 26.01.2023 και μετά την κοινοποίηση της αριθ. .../27.11.2024 εντολής ελέγχου κρίθηκε ότι συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, όπως αυτό καθορίζεται, κατά περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.5104/2024.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι αρχικές δηλώσεις ήταν εμπρόθεσμες κατά τον νόμο και οι τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα, μετά την κοινοποίηση της υπ' αριθ./27.11.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων χωρίς όμως να προκύπτει καμία αλλαγή στο φόρο.
- Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.2859/2000, ως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α` 170). ...
4. Ο υποκείμενος στα φόρο υποχρεούται επίσης: β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.
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 υποβάλλει

ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί, σύμφωνα με τις περ. α) και γ) της παρ. 1 του άρθρου 28 και το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 15, καθώς και να παρέχει στον ανακεφαλαιωτικό πίνακα πληροφορίες σχετικά με τον αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. των υποκείμενων στον φόρο, για τους οποίους προορίζονται τα αγαθά στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 7α, καθώς και σχετικά με οποιαδήποτε αλλαγή όσον αφορά τις πληροφορίες που έχει ήδη υποβάλει.

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "EL" πριν απ' αυτών, 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 (INTPASTAT), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα. Οι πληροφορίες που αναφέρονται στην περ. α) της παρ. 5 για τα αγαθά τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται στο πλαίσιο των ρυθμίσεων για τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντα, σύμφωνα με την περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 7α, καταχωρούνται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες που αφορούν την ημερολογιακή περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας ξεκίνησε η μεταφορά ή η αποστολή τους προς το άλλο κράτος-μέλος, ή αντίστροφα από το άλλο κράτος-μέλος σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 7α. Τυχόν μεταβολές στις προαναφερόμενες πληροφορίες καταχωρίζονται στους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες την ημερολογιακή περίοδο κατά την οποία έλαβαν χώρα οι μεταβολές αυτές.

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. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2859/2000, ως ίσχυε:

«Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

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.

3.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΚΦΔ (ν.4987/2022), ως ίσχυε:

«Υποβολή φορολογικής δήλωσης

- 1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.
- β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.
- γ. Εκπρόθεσμη 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.
- δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού 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 των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ως ισχύει, ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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.

δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75.

ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.2859/2000, ως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και απαιτητό του φόρου

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή.

2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση.».

Επειδή, με την αριθ. Α.1222/28.09.2020 (ΦΕΚ Β' 4274/01.10.2020) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών - αποθεμάτων στη διάθεση συγκεκριμένου πελάτη σε άλλο κ-μ (έντυπο Φ4/TAXIS, Φ.Π.Α., έκδοση 2020). Τύπος, περιεχόμενο, τρόπος και χρόνος υποβολής του ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και λήψεων υπηρεσιών (έντυπο Φ5/TAXIS, Φ.Π.Α., έκδοση 2020)», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 2

Χρόνος και τρόπος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων

1. Ως ημερολογιακή περίοδος, για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, σύμφωνα με την παρ. 5.γ του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ (κ.ν. 2859/2000), ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας.

2. Η υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων πραγματοποιείται αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας, μέσω του ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος (Ο.Π.Σ.) TAXISnet. Υποχρεωτικά ηλεκτρονικά υποβάλλονται και οι διορθωτικοί ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που αφορούν ημερολογιακές περιόδους από 1-1-2010 και εφεξής και εκπρόθεσμοι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες που αφορούν ημερολογιακές περιόδους από 1-1-2011 και εφεξής.

3. Ως καταληκτική ημερομηνία για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων ορίζεται η 26η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά. Εφόσον την καταληκτική ημερομηνία υποβολής διαπιστώνεται ότι υπάρχει τεχνική αδυναμία του Ο.Π.Σ. TAXISnet για την υποβολή των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί θα υποβάλλονται εμπρόθεσμα σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ. μέχρι και την μεθεπόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

4. Οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες δύνανται να υποβληθούν σε έντυπη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε δύο (2) αντίγραφα πέραν της αναφερόμενης στο τελευταίο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου περίπτωσης τεχνικής αδυναμίας και στις παρακάτω περιπτώσεις από: i. Τις επιχειρήσεις που μετασχηματίζονται, μετατρέπονται, συγχωνεύονται, διασπώνται ή απορροφώνται. ii. Τους κληρονόμους και για λογαριασμό του θανόντος. Σε περίπτωση τοπικής αργίας, ή τοπικά μη εργάσιμης ημέρας, η παραπάνω καταληκτική ημερομηνία, για την υποβολή

των ανακεφαλαιωτικών πινάκων σε έντυπη μορφή στη Δ.Ο.Υ., μεταφέρεται την επόμενη τοπικά εργάσιμη ημέρα.

5. Ανακεφαλαιωτικοί πίνακες δεν υποβάλλονται για όποια ημερολογιακή περίοδο δεν συντρέχει υποχρέωση συμπλήρωσης των σχετικών πεδίων (τμήματα Β` και Γ του εντύπου Φ4 και τμήμα Β` του εντύπου Φ5).

Άρθρο 3

Ενέργειες Δ.Ο.Υ.

1. Στην περίπτωση που οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες υποβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο στη Δ.Ο.Υ. σε έντυπη μορφή, το πρωτότυπο παραμένει στη Δ.Ο.Υ., προκειμένου να διενεργείται η εισαγωγή του συνόλου των αναλυτικών γραμμών των εν λόγω ανακεφαλαιωτικών πινάκων στο σύστημα TAXIS και το αντίγραφο επιστρέφεται υπογεγραμμένο στον φορολογούμενο.

2. Η εισαγωγή των στοιχείων των ανακεφαλαιωτικών πινάκων στο σύστημα TAXIS πρέπει να ολοκληρώνεται από τις Δ.Ο.Υ. με ευθύνη των Προϊσταμένων τους, μέχρι το τέλος του μήνα υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων. Εξαιρετικά, τα στοιχεία των ανακεφαλαιωτικών πινάκων που παραλαμβάνονται από τις Δ.Ο.Υ. την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα, καταχωρούνται το αργότερο την επόμενη εργάσιμη ημέρα. Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια εισαγωγής στο TAXIS των αναλυτικών γραμμών των ανακεφαλαιωτικών πινάκων διαπιστωθεί λάθος στη συμπλήρωση του πίνακα για το οποίο ευθύνεται ο υπόχρεος, θα πρέπει αυτός να καλείται προκειμένου να διορθωθεί το συγκεκριμένο λάθος.

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 54 και 58Α του ΚΦΔ, ως ίσχυαν κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές περιόδους:

Άρθρο 54

Διαδικαστικές παραβάσεις

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 ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,**

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, ..... γ) «διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

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

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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.».

Επειδή, με τα άρθρα 53 και 54 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«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

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) ..., 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)

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.

.....

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, β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, γ) ...

Άρθρο 54

Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης

.... 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, σύμφωνα με την αριθ. ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 ερμηνευτική εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 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). 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.

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

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β'), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ'), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακόσιων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β' και γ' της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 54). Εάν ο φορολογούμενος ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ που ίσχυσαν μέχρι 31.12.2014 και για τις δραστηριότητές του που εντασσόταν σε διαφορετικές κατηγορίες βιβλίων (π.χ. απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία) επιβάλλεται το πρόστιμο που αντιστοιχεί στη μεγαλύτερη κατηγορία βιβλίων.

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

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής).

Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

... Παραδείγματα

... 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.».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1119/22.06.2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)», διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Με την παρούσα παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των εν θέματι διατάξεων του Κ.Φ.Δ. αναφορικά με την υποβολή δηλώσεων.

1. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1.1. Υποβολή και εκκαθάριση δηλώσεων για φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (1.1.2015 για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια)

α) Με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαθίστανται η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του Κ.Φ.Δ. για την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής φορολογικής δήλωσης και η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχεται η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά.

β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση:

....

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ.

- Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλεται επί του ποσού του φόρου που προκύπτει προς καταβολή, αντί του προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου, κατά περίπτωση. Ωστόσο, το εν λόγω πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου), εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό αυτής.

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ.

Ειδικά, εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, 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.

Επισημαίνεται ότι, βάσει του άρθρου 58 παρ. 1 ΚΦΔ, το πρόστιμο του άρθρου αυτού δεν επιβάλλεται σε περίπτωση που η διαφορά φόρου μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση και του φόρου με βάση τις προηγουμένως υποβληθείσες δηλώσεις είναι μικρότερη του 5%. Κατά συνέπεια, στην περίπτωση αυτή, επιβάλλεται το διαδικαστικό πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ. Ομοίως, το πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ επιβάλλεται και σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις).

.....

2.2. Έμμεση Φορολογία

2.2.1. ΦΠΑ

α) Παραδείγματα υποβολής δηλώσεων που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την 1.1.2014 (άρθρα 18 και 19 ΚΦΔ)

Παράδειγμα 5: «Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με απλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει για το δεύτερο τρίμηνο 2017 εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ με ποσό φόρου προς επιστροφή και έχει υποβληθεί και σχετική αίτηση επιστροφής. Στις 15.1.2018 (μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου με αιτία: επιστροφή ΦΠΑ) υποβάλλει τροποποιητική δήλωση και το προς επιστροφή ποσό καταχωρείται προς έκπτωση. Σε αυτή την περίπτωση δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54, καθώς η αρχική δήλωση ήταν εμπρόθεσμη, ούτε πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, επειδή δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή».

Παράδειγμα 8

Έστω υποκείμενος στο ΦΠΑ με διπλογραφικά βιβλία, έχει υποβάλει εμπρόθεσμα αρχική δήλωση ΦΠΑ για τον πρώτο μήνα του 2017 με πιστωτικό υπόλοιπο 500 ευρώ, το οποίο έχει μεταφέρει στην επόμενη περίοδο για έκπτωση. Στις 19.1.2018, μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου, υποβάλει τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει μείωση του ανωτέρω υπολοίπου σε 300 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ, ήτοι 100 ευρώ, και όχι πρόστιμο του άρθρου 58Α, παρ. 2, διότι δεν υπάρχει ποσό φόρου προς καταβολή. Αυτονόητο είναι ότι στη περίπτωση αυτή πρέπει να διορθωθεί και η επόμενη δήλωση στην οποία έχει μεταφερθεί το λανθασμένο ποσό για έκπτωση. ...».

Επειδή, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 38 του ν.2859/2000, οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής εμπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, ως οι τελευταίες εργάσιμες των μηνών που ακολουθούσαν της λήξης των φορολογικών περιόδων ήταν οι ακόλουθες:

- Για την φορολογική περίοδο από 01.12.2021 έως 31.12.2021 ήταν η 31.01.2022
- Για την φορολογική περίοδο από 01.01.2022 έως 31.01.2022 ήταν η 28.02.2022
- Για την φορολογική περίοδο από 01.12.2022 έως 31.12.2022 ήταν η 31.01.2023
- Για την φορολογική περίοδο από 01.12.2023 έως 31.12.2023 ήταν η 31.01.2024

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 18, 36 και της αριθ. Α.1222/28.09.2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι καταληκτικές ημερομηνίες υποβολής εμπρόθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών, για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους,

ως η 26^η εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά, ήταν οι ακόλουθες:

- Για την φορολογική περίοδο από 01.12.2021 έως 31.12.2021 ήταν η 26.01.2022
- Για την φορολογική περίοδο από 01.12.2022 έως 31.12.2022 ήταν η 26.01.2023

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις κάτωθι εμπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ: α) για το δ' τρίμηνο του έτους 2021 τη με αριθ./28.01.2022, β) για το α' τρίμηνο του έτους 2022 τη με αριθ./24.02.2022, γ) για το δ' τρίμηνο του έτους 2023 τη με αριθ./26.01.2023 και δ) για το δ' τρίμηνο του έτους 2023 τη με αριθ./27.01.2024.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει έδρα στα, κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες σχεδιασμού και ανάπτυξης τεχνολογίας και τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων εξέδωσε σε βάρος της τη με αριθ./27.11.2024 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για τη φορολογική περίοδο από 01.08.2021 – 31.12.2023, η οποία κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα με το αριθ. πρωτ./27.11.2024 έγγραφο. Επίσης, με το ίδιο ως άνω έγγραφο ενημερώθηκε η προσφεύγουσα α) για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στη σχετική εντολή ελέγχου, μέχρι και τη 10^η ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου από τη φορολογική διοίκηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 24 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) και β) για την δυνατότητα για περιορισμό των προστίμων των παρ. 1 και 2 του αρ. 54 και της παρ. 6 του άρθρου 53 του ν.5104/2024 κατά περίπτωση, εφόσον ακολουθηθεί η διαδικασία που προβλέπεται στις παρ. 3, 4 και 5 του άρθρου 75 του ν.5104/2024, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 84 του ΚΦΔ.

Επειδή, μετά την κοινοποίηση της ως άνω εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου και πριν την κοινοποίηση του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η προσφεύγουσα στις 19.02.2025 υπέβαλε τις ακόλουθες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ και εκπρόθεσμες τροποποιητικές ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών, με τις οποίες προέκυψε ίδιο με το προηγούμενο ποσό προς έκπτωση, ίδιο με το προηγούμενο ποσό προς επιστροφή ή διορθώθηκε το ποσό ενδοκοινοτικής λήψης υπηρεσιών από την Κύπρο, ως αναλυτικά περιγράφεται κάτωθι:

Φορολογική περίοδος: 01.12.2021–31.12.2021

- υποβολή της με αριθμό/19.02.2025 τροποποιητικής δήλωσης, από την οποία προέκυψε ποσό προς έκπτωση 6.284,82€, ίδιο με το προηγούμενο ποσό προς έκπτωση της υπ' αρ./28.01.2021 αρχικής δήλωσης.

Φορολογική περίοδος: 01.01.2022-31.01.2022

- υποβολή της με αριθμό/19.02.2025 τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α., από την οποία προέκυψε ποσό προς έκπτωση 7.427,25€, ίδιο με το προηγούμενο ποσό προς έκπτωση της υπ' αρ./24.02.2022 αρχικής δήλωσης.

Φορολογική περίοδος: 01.12.2022-31.12.2022

- υποβολή της με αριθμό/19.02.2025 2η τροποποιητικής δήλωσης, από την οποία προέκυψε ποσό προς έκπτωση 43.060,71€, ίδιο με το προηγούμενο ποσό προς έκπτωση της υπ' αρ./13.11.2024 1ης τροποποιητικής δήλωσης.

Φορολογική περίοδος: 01.12.2023-31.12.2023

- υποβολή της με αριθμό /19.02.2025 2η τροποποιητικής δήλωσης, από την οποία προέκυψε ποσό που επιστράφηκε 53.175,33€, ίδιο με το προηγούμενου ποσό προς επιστροφή της υπ' αρ. /14.11.2024 1ης τροποποιητικής δήλωσης.

Επίσης, υπέβαλε εκπρόθεσμα ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018, τις ακόλουθες διορθωτικές δηλώσεις ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών:

Φορολογική Περίοδος: 01.12.2021-31.12.2021

- υποβολή της με αριθμό /19.02.2025 διορθωτικής δήλωσης ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών, με την οποία διορθώθηκε το ποσό ενδοκοινοτικής λήψης παροχής υπηρεσιών από την Κύπρο ύψους 222.028,00€ (από 310.000,00€).

Φορολογική Περίοδος: 01.12.2022-31.12.2022

- υποβολή της με αριθμό /19.02.2025 διορθωτικής δήλωσης ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών, με την οποία διορθώθηκε το ποσό ενδοκοινοτικής λήψης παροχής υπηρεσιών από την ύψους 164.033,00€ (από 400.000,00€).

Κατόπιν υποβολής των ανωτέρω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ και ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και λήψης υπηρεσιών εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χανίων: α) η υπ' αριθ. /20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, β) η υπ' αριθ. /20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, γ) η υπ' αριθ. /20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, δ) η υπ' αριθ. /20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ε) η υπ' αριθ. /20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ και στ) η υπ' αριθ. /20.02.2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Επειδή, εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι αρχικές δηλώσεις ΦΠΑ (με αριθ. /28.01.2022,) των φορολογικών περιόδων 01.12.2021 έως 31.12.2021, 01.01.2022 έως 31.01.2022, 01.12.2022 έως 31.12.2022 και 01.12.2023 έως 31.12.2023, είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα και οι αντίστοιχες τροποποιητικές τους με α/α έχουν πιστωτικό υπόλοιπο, και δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, ως εκ τούτου δεν προβλέπεται η επιβολή προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ για την υποβολή των ως άνω τροποποιητικών δηλώσεων, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας γίνεται δεκτός και συνεπώς οι προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου πρέπει να ακυρωθούν.

Όσον αφορά την υποβολή των με α/α /19.02.2025 και /19.02.2025 ανακεφαλαιωτικών πινάκων, αυτοί υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα και συνεπώς ορθώς εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι με αριθ. /20.02.2025 & /20.02.2025, αντίστοιχα, πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνίας κατάθεσης **19.03.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής της με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στο Δήμο οδός, αριθ. νομίμως εκπροσωπούμενης, και ειδικότερα:

α) την ακύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων: i) της υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ii) της υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ, iii) της υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ και iv) της υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ,

β) την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων: i) της υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ και ii) της υπ' αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

- Φορολογική περίοδος 01.12.2021-31.12.2021**

	ΒΑΣΕΙ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	100,00€	0,00€

(ακύρωση της με αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

	ΒΑΣΕΙ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	100,00€	100,00€

(επικύρωση της με αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

- Φορολογική περίοδος 01.01.2022-31.01.2022**

	ΒΑΣΕΙ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	100,00€	0,00€

(ακύρωση της με αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

- Φορολογική περίοδος 01.12.2022-31.12.2022**

	ΒΑΣΕΙ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	100,00€	0,00€

(ακύρωση της με αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

	ΒΑΣΕΙ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	100,00€	100,00€

(επικύρωση της με αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

- Φορολογική περίοδος 01.12.2023-31.12.2023**

	ΒΑΣΕΙ Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	100,00€	0,00€

(ακύρωση της με αριθ./20.02.2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.