



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 95

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604520
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 6009/25-11-2022).

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ κατοίκου Αττικής, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /02-12-2022 Πράξης

Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω Πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ**, η οποία υποβλήθηκε 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 τη με αριθμ. /02-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, συνολικού ποσού 100,00€, γιατί υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 12/04/2017 τη με α/α Κατάσταση Φορολογικών Στοιχείων πελατών (εσόδων) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016 – 31/12/2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 και 4 του Κ.Φ.Δ., και της ΠΟΛ. 1022/2014, που επισύρουν τις κυρώσεις άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ..

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 02/12/2022 έκθεσης διαπιστώσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παραγραφή

Σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013), οι φορολογικές υποθέσεις για το οικονομικό έτος 2016 παραγράφονται την 10η Δεκεμβρίου 2022, τελευταία ημέρα κατά την οποία η φορολογική διοίκηση οφείλει να κοινοποιεί το προσωρινό φύλλο ελέγχου (Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου), διότι δυνάμει του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 δίδεται περιθώριο είκοσι ημερών (20) στον κάθε φορολογούμενο, ούτως ώστε να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με το προσωρινό φύλλο ελέγχου. Έτσι, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν προσωρινό χαρακτήρα, μου κοινοποιήθηκαν εκπρόθεσμα, στις 14-12-2022, με αποτέλεσμα οποιαδήποτε αξίωση της φορολογικής διοίκησης

από την υπόθεση αυτή να έχει παραγραφεί. Τούτο ισχύει, διότι η εκ μέρους μου άσκηση του ανωτέρω δικαιώματος υποβολής απόψεων εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων (14-12-2022) αναπόφευκτα θα προκαλούσε την παρέλευση της 31ης Δεκεμβρίου 2022, καταληκτικής προθεσμίας κατά την οποία η φορολογική διοίκηση θα έπρεπε να έχει προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων. Κατά συνέπεια, κάθε σχετική αξίωση της φορολογικής διοίκησης για το οικονομικό έτος 2016 έχει παραγραφεί.

2. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

«Σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 28 του ν. 4174/2013), η φορολογική διαδικασία άρχεται με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του λεγόμενου προσωρινού φύλλου ελέγχου (σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου), επί του οποίου ο φορολογούμενος δικαιούται να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση. Στη συνέχεια, η φορολογική διοίκηση εκδίδει εντός μηνός από την παραλαβή των απόψεων του φορολογουμένου το λεγόμενο οριστικό φύλλο που περιέχει την οριστική πράξη προσδιορισμού, η οποία εκδίδεται με βάση την οριστική έκθεση ελέγχου που συντάσσει η φορολογική διοίκηση. Ο φορολογούμενος δικαιούται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ εντός 30 ημερών από την κοινοποίησή της οριστικής πράξης. Στην προκείμενη περίπτωση δεν μου κοινοποιήθηκε προσωρινό φύλλο ελέγχου με το κατά νόμο περιεχόμενο. Κατά συνέπεια, η φορολογική διοίκηση υπέπεσε σε βαρύτατη διαδικαστική πλημμέλεια, διότι παραλείποντας ουσιώδες στάδιο της φορολογικής διαδικασίας κατέστησε αδύνατη την άσκηση των νομίμων δικαιωμάτων μου».

3. Ελλιπής αιτιολογία

«Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Στην ενότητα «Διαπιστωθείσες Παραβάσεις» της πρώτης προσβαλλόμενης πράξης αναφέρεται, μεταξύ άλλων: «καταλογίζουμε σε βάρος της ελεγχόμενης επιχείρησης μία (1) παράβαση γιατί υπέβαλε εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. καταχώρησης κατάσταση φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών [...]».

Ωστόσο, δεν αναφέρεται πουθενά η ημερομηνία της εν λόγω δήθεν εκπρόθεσμης καταχώρησης ούτε το εφαρμοστέο χρονικό πλαίσιο εμπρόθεσμης υποβολής, με αποτέλεσμα η μεν φερόμενη παράβαση να πάσχει αοριστία η δε πρώτη προσβαλλόμενη πράξη να στερείται αιτιολόγησης.

Εξάλλου, η δεύτερη προσβαλλόμενη πράξη δεν έχει κοινοποιηθεί εγκύρως κατά το ότι απουσιάζει το σκέλος των φερομένων παραβάσεων με αποτέλεσμα επίσης να στερείται αιτιολόγησης».

4. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης - άνιση μεταχείριση φορολογουμένων

«Τέλος, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν φερόμενη φορολογική παράβαση σχετικά με μία (1) εκπρόθεσμη καταχώρηση σε σύνολο άνω των τριάντα εμπροθέσμων καταχωρήσεων καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών που πραγματοποιήσα του οικονομικού έτους 2016.

Τούτο συνιστά καταχρηστική άσκηση δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης και παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, καθώς σε σύνολο άνω των τριάντα καταχωρήσεων μία (1) τέτοια καταχώρηση φέρεται ως εκπρόθεσμη, με αποτέλεσμα (παρانونόμως όπως αναλύω ανωτέρω) να μου επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ. Το ίδιο πρόστιμο όμως δεν ισχύει για τους ασυνεπείς φορολογουμένους που δεν υποβάλλουν καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, καθώς η φορολογική διοίκηση αδυνατεί να ελέγξει το εμπρόθεσμο της υποβολής, διότι πολύ απλά δεν έχουν υποβάλει καν τις εν λόγω καταστάσεις. Έτσι, επιπλέον, δημιουργείται δυσμενής διάκριση που συνιστά άνιση μεταχείριση κατά των συνεπών φορολογουμένων, κατά παράβαση του Συντάγματος και των νόμων».

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο», όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος 2016, οριζόταν ότι: «3) Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), υποβάλλουν καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Οι καταστάσεις του προηγούμενου εδαφίου αφορούν φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική εξυπηρέτηση, καθώς και την εκπλήρωση του σκοπού των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου. Για τις λιανικές συναλλαγές υποβάλλονται συγκεντρωτικά δεδομένα. 4) Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται ο χρόνος υποβολής των καταστάσεων, ο τρόπος, η διαδικασία, η έκταση εφαρμογής, το ύψος της αξίας των στοιχείων, ο τρόπος επιβεβαίωσης και κάθε άλλο θέμα σχετικά με την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου».

Κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 14§4 του ΚΦΔ εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1022/07-01-2014 (Β' 179) Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε, με την οποία ορίζεται μεταξύ άλλων και ο χρόνος υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων, ως κατωτέρω:

Άρθρο 4: «Οι καταστάσεις των φορολογικών στοιχείων του άρθ. 1 της παρούσας, υποβάλλονται υποχρεωτικά με ηλεκτρονικό τρόπο, ως εξής: α) από τους εκδότες, μηνιαίως, ανεξαρτήτως κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής τους από την τήρηση αυτών, καθώς και της υποχρέωσης ή μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα που αφορούν, β) από τους λήπτες, υπόχρεους υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που τηρούν: βα) διπλογραφικά βιβλία, μηνιαίως, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το μήνα που αφορούν, ββ) απλογραφικά βιβλία, τριμηνιαίως, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το τρίμηνο που αφορούν, [...] Οι καταστάσεις των ανωτέρω περιπτώσεων α', β' και γ' που αφορούν τα ημερολογιακά έτη 2016 και επόμενα, υποβάλλονται μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου του επομένου έτους από το ημερολογιακό έτος που αφορούν. [...]

Άρθρο 6: «Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, τα υποβληθέντα στοιχεία των καταστάσεων πελατών - προμηθευτών διασταυρώνονται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και οι ασυμφωνίες και αποκλίσεις αναρτώνται στους «λογαριασμούς» των υπόχρεων προσώπων, που τηρούνται στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να έχουν τη δυνατότητα προσαρμογής και περαιτέρω διόρθωσης αυτών. Για τη διόρθωση των αποκλίσεων στα υποβληθέντα στοιχεία προμηθευτών, μπορεί να υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση μέχρι το τέλος του Μαρτίου του επόμενου ημερολογιακού έτους που αφορούν. Δεν απαιτείται η διόρθωση των αποκλίσεων, εφόσον η συνολική αξία αυτών, προ Φ.Π.Α. ανά αντισυμβαλλόμενο, δεν ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ».

Στη συνέχεια επήλθαν τροποποιήσεις στην ΠΟΛ. 1022/2014 ως προς την εμπρόθεσμη υποβολή των καταστάσεων, ως κατωτέρω:

- ✓ Με την ΠΟΛ 1026/2017 (Β' 943) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίστηκε ότι:
«Στην παράγραφο 1 του άρθρου 4 προστίθεται τελευταίο εδάφιο ως εξής: “Ειδικά για το ημερολογιακό έτος 2016, οι καταστάσεις των ανωτέρω περιπτώσεων α', β' και γ' υποβάλλονται μέχρι και 31/03/2017”»
- ✓ Με την Απόφαση ΠΟΛ 1051/2017 (Β' 1148) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ότι:
«1) Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 4 αντικαθίσταται ως εξής: “Ειδικά για το ημερολογιακό έτος 2016, οι καταστάσεις των ανωτέρω περιπτώσεων α', β' και γ' υποβάλλονται μέχρι και 10/4/2017”. 2) Στο τέλος του άρθρου 6 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής: “Εξαιρετικά για το ημερολογιακό έτος 2016, για τη διόρθωση των αποκλίσεων στα υποβληθέντα στοιχεία προμηθευτών μπορεί να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση μέχρι 8/5/2017”».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α. 1177/2021** με θέμα «Τροποποίηση της υπό στοιχεία ΠΟΛ.1022/2014 απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών» (Β' 179).» ορίζεται ότι:

«...Για τα ημερολογιακά έτη 2015, 2016 και 2017, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών.

Για τα ημερολογιακά έτη 2015 και επόμενα, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών καταστάσεων που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποβληθεισών καταστάσεων, καθώς και του πλήθους των τροποποιούμενων στοιχείων σε κάθε μια από τις καταστάσεις αυτές.

...Πράξεις επιβολής προστίμου που τυχόν έχουν εκδοθεί από 1-1-2020 και έως τη δημοσίευση της παρούσας και αφορούν στην υποβολή των αρχικών ή τροποποιητικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για τα ημερολογιακά έτη 2015 και επόμενα, εφόσον έρχονται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην παρ. 4 ακυρώνονται οίκοθεν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που εξέδωσε την προαναφερόμενη πράξη ή σε περιπτώσεις κατάργησης ή αναστολής λειτουργίας της εν λόγω Δ.Ο.Υ., από τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας υποδοχής, κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 63B του ν. 4174/2013. Τυχόν καταβληθέντα ποσά προστίμων επιστρέφονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42 του ν. 4174/2013 και 83 του ν.δ. 356/1974.»

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ 1252/2015** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διευκρινίστηκε ότι: «Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής)»,

Εξάλλου με την **ΔΕΛ Α ΕΞ2020/27-10-2020** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο των εκπρόθεσμων καταστάσεων πελατών - προμηθευτών έτους 2014 και επομένων, με την οποία διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«**3. Σύμφωνα με το έγγραφο με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Η ΕΞ 26.3.2018**, όπως υποβάλλεται συνημμένα, το οποίο κοινοποιήθηκε σε όλες τις ΔΟΥ, στην εφαρμογή **NeoTaxis**, από 13.3.2018, έχει προστεθεί νέα οθόνη για την παροχή δυνατότητας στους υπαλλήλους - χρήστες αυτών, εμφάνισης και εκτύπωσης **βιβλίου εγκεκριμένων υποβολών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ) για το έτος 2014** και εφεξής, προς διευκόλυνση των Δ.Ο.Υ. στη σύνταξη των Εκθέσεων Ελέγχου και στην έκδοση των Πράξεων Επιβολής Προστίμων, που αφορούν τις εκπρόθεσμες καταστάσεις πελατών - προμηθευτών (ΜΥΦ), του έτους 2014. [...]. Περαιτέρω, με το έγγραφο με αρ. πρωτ. **ΔΙΕΠΙΔΙ ΥΠΑΕΦ Β ΕΞ 31.7.2020**, που υποβάλλεται συνημμένα, γνωστοποιήθηκε στις ΔΟΥ, ΚΕΜΕΕΠ και ΚΕΦΟΜΕΠ, ότι είναι **διαθέσιμη η εφαρμογή «Έλεγχος Εκπρόθεσμων Δηλώσεων ΜΥΦ»**, με την οποία παρέχεται η δυνατότητα, στους υπαλλήλους-

χρήστες, ελέγχου των εκπροθέσμων δηλώσεων ΜΥΦ (εσόδων- εξόδων), αναφορικά με τυχόν μεταβολές που προκαλούν αυτές, σε ήδη υποβληθέντα εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα δεδομένα. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα, εκτός των άλλων, τον εύκολο εντοπισμό των εμπρόθεσμων δηλώσεων που αφορούν σε έξοδα, οι οποίες εκ παραδρομής συμπαρέσυραν και έσοδα, που όμως αυτά είχαν υποβληθεί εμπρόθεσμα, συνεπώς δεν θα έπρεπε να επιβληθούν κυρώσεις για αυτές. Η χρήση της συγκεκριμένης εφαρμογής είναι υποχρεωτική για τους υπαλλήλους των ανωτέρω υπηρεσιών πριν την επιβολή των προβλεπόμενων προστίμων. Σε περίπτωση που εσφαλμένως έχουν επιβληθεί πρόστιμα, παρά τα ανωτέρω, οι ανωτέρω υπηρεσίες προβαίνουν στις απαιτούμενες ενέργειες για τη διαγραφή των προστίμων αυτών και για την επιστροφή τυχόν καταβληθέντων ποσών».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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' σ' και ιγ' της παραγράφου 1,

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι προκειμένου για την κατάσταση ΜΥΦ του έτους 2016, ως χρόνος εμπρόθεσμης υποβολής, όπως ορίστηκε με την ΠΟΛ 1022/2014 ήταν αρχικά η 28/02/2017. Ωστόσο ο χρόνος αυτός παρατάθηκε αρχικά με την ΠΟΛ. 1026/2017 μέχρι 31-03-2017 και στη συνέχεια με την ΠΟΛ. 1051/2017 μέχρι τις 10/04/2017, ενώ προκειμένου για τη διόρθωση των αποκλίσεων της κατάστασης προμηθευτών του έτους 2016, ως χρόνος εμπρόθεσμης υποβολής, όπως ορίστηκε με την ΠΟΛ 1022/2014 ήταν αρχικά η 31/03/2017, ενώ ο χρόνος αυτός παρατάθηκε με την ΠΟΛ. 1051/2017 μέχρι τις 08/05/2017.

Επειδή, από την εφαρμογή της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών της ΑΑΔΕ, «Έλεγχος Εκπρόθεσμων Δηλώσεων ΜΥΦ», διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις

12/04/2017 τη με α/α Κατάσταση Φορολογικών Στοιχείων πελατών (εσόδων) για το ημερολογιακό έτος 2016 και συνεπώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. «Παραγραφή», ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων», ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

5. Τα πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή (30ή) ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής. Για τις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρου 54, καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις του Κώδικα, ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου άρχεται στο τέλος του έτους, κατά το οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση....»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης για Καταστάσεις Φορολογικών Στοιχείων πελατών (εσόδων) για το ημερολογιακό έτος 2016 ήταν η 10/04/2017, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα δήλωση την 12/04/2017 και η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την 02/12/2022, ήτοι εντός της προθεσμίας που ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής, είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εκδοθείσα σε βάρος του προσφεύγοντος με αριθ./02-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου, αποτελεί διοικητική κύρωση για διάπραξη διαδικαστικής παράβασης και όχι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που εκδίδεται μετά από φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και συνεπώς έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 62 του Κ.Φ.Δ. και όχι οι διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου Κώδικα.

Επειδή, ο προσφεύγων λανθασμένα θεωρεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου και η έκθεση διαπιστώσεων που τη συνοδεύει, εκδόθηκαν μετά από διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο και υποστηρίζει ότι δεν ακολουθήθηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., ήτοι έκδοση Σημειώματος Διαπιστώσεων και προσωρινών πράξεων προσδιορισμού φόρου, κοινοποίηση αυτών, υποβολή απόψεων από τον ελεγχόμενο και έκδοση οριστικών πράξεων.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 02/12/2022 έκθεση διαπιστώσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε ως πρόστιμο για τη διαδικαστική παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, κατά τις διατάξεις του αρ. 54 παρ. 1α και 2α του Κ.Φ.Δ. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η από 02/12/2022 έκθεση διαπιστώσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών δεν αναφέρει πουθενά την ημερομηνία της εκπρόθεσμης καταχώρησης, από τον προσφεύγοντα, της κατάστασης πελατών - προμηθευτών, ούτε το εφαρμοστέο χρονικό πλαίσιο της εμπρόθεσμης υποβολής και ως εκ τούτου πάσχει από αοριστία και στερείται αιτιολόγησης.

Ο ισχυρισμός αυτός δεν ευσταθεί, καθώς στην πρώτη σελίδα της έκθεσης διαπιστώσεων παρατίθεται πίνακας με το νούμερο της εκπρόθεσμα υποβληθείσας κατάστασης πελατών - προμηθευτών, το έτος και το μήνα, που αυτή αφορούσε και την ημερομηνία υποβολής της στο υποσύστημα TAXIS, ως εξής:

Έλεγχος Εκπρόθεσμων Δηλώσεων ΜΥΦ

ΑΦΜ:

Κατάσταση Πελατών- Προμηθευτών	Έτος	ΜΗΝΑΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ
.....	2016	1	12/04/2017

Επιπλέον, στη δεύτερη σελίδα και ειδικότερα στο άρθρο 4 της ΠΟΛ 1022/2014 αναφέρονται όλες οι προθεσμίες, που ισχύουν για τη υποβολή των ανωτέρω καταστάσεων ανά ημερολογιακό έτος.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι τόσο η από 02/12/2022 έκθεση διαπιστώσεων όσο και η με αριθ./02-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου είναι πλήρως αιτιολογημένες, σαφείς και ειδικές και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, προσφεύγων ισχυρίζεται ότι του υπεβλήθη το ίδιο πρόστιμο για μία εκπρόθεσμη καταχώρηση σε σύνολο άνω των τριάντα εμπρόθεσμων καταχωρήσεων, ενώ το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στους ασυνεπείς φορολογούμενους, που δεν υποβάλουν καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, καθώς δήθεν η φορολογική αρχή δεν μπορεί να τους εντοπίσει και να ελέγξει το εμπρόθεσμο της καταβολής, με αποτέλεσμα την άνιση μεταχείριση των φορολογούμενων.

Επειδή, στην Α. 1177/2021, ορίζεται ότι: «...Για τα ημερολογιακά έτη 2015, 2016 και 2017, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων αρχικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών.

Για τα ημερολογιακά έτη 2015 και επόμενα, θεωρείται ως μία δήλωση η υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών καταστάσεων που αφορούν το ίδιο ημερολογιακό έτος, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποβληθεισών καταστάσεων, καθώς και του πλήθους των τροποποιούμενων στοιχείων σε κάθε μια από τις καταστάσεις αυτές».

Επομένως, η Διοίκηση δρα θεραπευτικά και όχι τιμωρητικά, με γνώμονα την αρχή της χρηστής Διοίκησης, δίνοντας την ευκαιρία στους φορολογούμενους να υποβάλλουν ή να διορθώσουν πολλαπλές εγγραφές στις ανωτέρω αναφερόμενες καταστάσεις.

Επιπλέον, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, στο άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ., προβλέπεται η επιβολή προστίμου και για τη μη υποβολή των καταστάσεων πελατών - προμηθευτών. Η δε άποψη που εκφράζει ο προσφεύγων ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορεί να εντοπίσει τους φορολογούμενους που δεν υποβάλουν τις καταστάσεις αυτές δεν ευσταθεί, καθώς με τις ηλεκτρονικές διασταυρώσεις, που γίνονται από τα ηλεκτρονικά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε. εντοπίζονται οι ασυνεπείς φορολογούμενοι και επιβάλλονται τα δέοντα πρόστιμα.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί άνισης μεταχείρισης των φορολογουμένων είναι αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, κατόπιν αυτών, ορθά νόμιμα και αιτιολογημένα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμό/02-12-2022 πράξη επιβολής προστίμου ύψους 100,00 € της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' Αθηνών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 22/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ./02-12-2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, που εξέδωσε η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΒ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο άρθρου 54 του ΚΦΔ: 100,00€

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.