



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα 02/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1454

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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. 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα κατά της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και της υπ' αριθμ. Διαπίστωσης παράβασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία Διαπίστωση Παράβασης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ, γιατί υπέβαλε εκπρόθεσμα στις τη με α/α αρχική

περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 18/01/2023 έως 31/03/2023, ήτοι μετά την καταληκτική προθεσμία της 28/04/2023, κατά παράβαση των διατάξεων 36 και 38 του ν.2859/2000 και των σχετικών κανονιστικών αποφάσεων, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ. Από την ανωτέρω δήλωση δεν προέκυψε φόρος για καταβολή. Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της έκθεσης διαπιστώσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της πράξης επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενη τα εξής:

- 1) Για το Ν.5042 ΦΕΚ Α 88/10.04.2023 δεν έχει εκδοθεί σχετική ΚΥΑ και ως εκ τούτου δεν έχουν δοθεί διευκρινίσεις για την εφαρμογή του ανωτέρω νόμου.
- 2) Η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.
- 3) Σε κάθε περίπτωση ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει προφανώς το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, ΣτΕ1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.
- 4) Η εν λόγω περιοδική δήλωση είναι πιστωτική.
- 5) Η ημέρα Σάββατο δεν θεωρείται ημέρα αργίας, αλλά είναι μη εργάσιμη ημέρα μόνο για τις Δ.Ο.Υ., ενώ η εν λόγω δήλωση υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ και επιπλέον δεν δημιουργείται ζημία για το δημόσιο και δημοσιονομικό έλλειμμα και η δήλωση αποτελεί πληροφοριακό στοιχείο.
- 6) Είναι απορίας άξιο να γίνεται δεκτή ως εμπρόθεσμη δήλωση ΦΠΑ που υποβλήθηκε (ηλεκτρονικά) την τελευταία μεν εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ. ημέρα (.....) αλλά σε μη εργάσιμη ώρα (π.χ. 23:59), αλλά να κρίνεται ως εκπρόθεσμη δήλωση που υποβλήθηκε (ηλεκτρονικά) την τελευταία εργάσιμη για τους λογιστές ημέρα (.....) και για άλλες υπηρεσίες του Δημοσίου και πάντως εντός του μήνα υποχρέωσης υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, ενώ ο νόμος μιλά για την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα χωρίς να διευκρινίζει και να ορίζει συγκεκριμένα την τελευταία εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ. (ενώ για άλλες υπηρεσίες του Δημοσίου τελευταία εργάσιμη ημέρα είναι το Σάββατο όπως πχ για τα ΚΕΠ). Πολλώ δε μάλλον όταν ζούμε σε εποχή ψηφιακής διακυβέρνησης και οι δηλώσεις υποβάλλονται πλέον ηλεκτρονικά και όχι δια ζώσης.
- 7) Διαπιστώνεται περίπτωση αμφισβήτησης και ύπαρξης νομοθετικού κενού και θα πρέπει να εφαρμοστούν ανάλογα οι σχετικές διαδικαστικές διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος (εάν η εκπνοή προθεσμίας για την εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία ή Σάββατο, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό).
- 8) Η εν λόγω δήλωση ΦΠΑ υποβλήθηκε την ημέρα Σάββατο, λόγω αποδεδειγμένης ασθένειας του λογιστή, ήτοι συνέτρεξαν λόγοι ανωτέρας βίας, η δε ασθένεια βεβαιώνεται με ιατρική γνωμάτευση που εκδόθηκε κατά τους νόμιμους τύπους και έχει το ίδιο κύρος και την ίδια νομική ισχύ ως προς τις νόμιμες χρήσεις και ενώπιον όλων των αρχών και υπηρεσιών, ανεξάρτητα από το αν εκδόθηκε από ιατρό που υπηρετεί σε Ν.Π.Δ.Δ. ή Ν.Π.Ι.Δ. ή ιδιώτη ιατρό, σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο νόμος Ν.3418/2005. Για την επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει: α) Την από ιατρική γνωμάτευση, β) Την γνωμοδότηση του Συνηγόρου του Πολίτη της και γ) την υπ' αρ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή επιλέγοντας/καταχωρώντας ως προσβαλλόμενη πράξη την υπ. αριθ. ειδοποίησης πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης

Επειδή η προσφεύγουσα μετά τη διαδικασία επιλογής της ανωτέρω πράξης μεταφόρτωσε (upload) στην εφαρμογή, την Ενδικοφανή Προσφυγή, δηλαδή το κείμενο με την περιγραφή του σχετικού αιτήματος και τους προβαλλόμενους λόγους με την οποία όπως αναφέρεται στέφεται κατά της υπ' αριθμ. Διαπίστωσης παράβασης. Επιπλέον, στην σύντομη περιγραφή αιτήματος του elenxis αιτείται την ακύρωση πράξης επιβολής προστίμου.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η προσφεύγουσα στρέφεται κατά:

- α) της υπ. αριθ. ειδοποίησης πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και
- β) της υπ' αριθμ. Διαπίστωσης παράβασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Ως προς τη με αρ. Διαπίστωση παράβασης

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 45 «Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:

...ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,...

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η με αρ. Διαπίστωση παράβασης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και κατά συνέπεια δεν προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, κατά το μέρος που ασκήθηκε κατά μη εκτελεστών τίτλων – πράξεων των φορολογικών αρχών, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ως προς τη με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ

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:

...

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 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

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

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,

...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 67 «Δυνατότητα παράταξης προθεσμιών υποβολής φορολογικών και ασφαλιστικών δηλώσεων και καταστάσεων, σε περίπτωση ασθένειας, τοκετού ή θανάτου λογιστή φοροτεχνικού» του ν.5042/2023 ορίζεται ότι:

«1. Σε περίπτωση που λογιστής φοροτεχνικός νοσηλεύεται για διάστημα τουλάχιστον τριών (3) ημερών σε δημόσιο ή ιδιωτικό νοσοκομείο, λόγω ασθένειας ή τοκετού, που αποδεικνύεται από τα σχετικά έγγραφα του νοσοκομείου νοσηλείας του, οι προθεσμίες υποβολής των φορολογικών και ασφαλιστικών δηλώσεων και καταστάσεων του ιδίου και των εντολέων πελατών του, οι οποίες λήγουν εντός του διαστήματος από την πρώτη (1η) μέχρι και την τριακοστή (30ή), κατ' ανώτατο όριο, ημέρα νοσηλείας του, παρατείνονται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από αυτόν της έκδοσης του εξιτηρίου, εφόσον η νοσηλεία δεν υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες ή μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου συμπληρώθηκε νοσηλεία τριάντα (30) ημερών, για μεγαλύτερης διάρκειας νοσηλεία.

2. Η παρ. 1 ισχύει για τους εντολείς πελάτες για τους οποίους ο λογιστής φοροτεχνικός αποδεδειγμένα ήταν εξουσιοδοτημένος μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE, ήδη κατά τον προηγούμενο μήνα της ημερομηνίας εισαγωγής του στο νοσοκομείο και παραμένει εξουσιοδοτημένος, σύμφωνα με τα στοιχεία της σχετικής εξουσιοδότησης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση υποβλήθηκε εκπρόθεσμα στις η με αριθμό αρχική περιοδική δήλωση ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο από 18/01/2023 έως 31/3/2023(1^ο Τρίμηνο 2023), της οποίας η προθεσμία υποβολής έληγε την 28/04/2023.

Επειδή σύμφωνα με το ως άνω άρθρο 67 του ν. ν.5042/2023 μεταξύ άλλων παρέχεται η δυνατότητα παράτασης προθεσμιών υποβολής φορολογικών δηλώσεων σε περίπτωση ασθένειας λογιστή φοροτεχνικού και στην κρίνόμενη υπόθεση δεν προσκομίστηκαν έγγραφα νοσηλείας σε νοσοκομείο για τον ασθενούντα λογιστή/φοροτεχνικό.

Επειδή, η διοίκηση κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ για τον καταλογισμό των προστίμων ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα, λόγω της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών παραβάσεων και δεν απαιτείται υπαιτιότητα ή πρόθεση του φορολογούμενου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

- α) την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και
β) την **απόρριψη** αυτής ως **απαράδεκτης**, όσον αφορά την υπ' αριθμ. Διαπίστωση παράβασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

Καταλογιζόμενο ποσό: 100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.