



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα , 26-09-2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:2930

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210- 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κατοίκου οδόςκατά των με αρ. /2014 & /2014 Πράξεων Επιβολής Προστίμου του άρθ. 4 & 9 του ν. 2523/97 Κ.Β.Σ. φορολογικής περιόδου 01/07/2011-30/09/2011 και διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις με αριθμ με αρ./2014 &/2014 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθ. 4 & 9 του ν. 2523/97 Κ.Β.Σ. φορολογικής περιόδου 01/07/2011-30/09/2011 και διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από &οικείες εκθέσεις ελέγχου.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την απόεισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

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

-Με την υπ' αριθ./2014 (Αρ. πρωτ εγγράφου κοινοποίησης/2014) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00€ € για τη διαχειριστική περίοδο 01/07/2011 έως 30/09/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 περ. α' του ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

Η παράβαση αφορά εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο από 01/07/2011 έως 30/09/2011 από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

-Με την υπ' αριθ./2014 (Αρ. πρωτ εγγράφου κοινοποίησης/2014) προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00€ € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 έως 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 περ. α' του ν.2859/2000 (ΦΠΑ).

Η παράβαση αφορά εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011 από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή , ζητά την ακύρωση των παραπάνω Πράξεων Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Δεδομένου ότι έχει καταβάλλει ήδη τις προσαυξήσεις εκπρόθεσμης υποβολής, η επιβολή των ως άνω προστίμων εκπρόθεσμης υποβολής αντίκειται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης. Επιπλέον παραβιάζεται η αρχή της άπαξ επιβολής διοικητικής κύρωσης για την ίδια φορολογική παράβαση και της αρχής της αναλογικότητας διότι τα μέσα συμμόρφωσης του διοικούμενου είναι δυσανάλογα του επιθυμητού σκοπού της αποφυγής υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης.

2. Οι υπό κρίση πράξεις είναι αόριστες λόγω έλλειψης μνείας του χρόνου υποβολής κάθε δήλωσης, του ύψους των καταβληθέντων τόκων και του ύψους των εσόδων-εξόδων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, αναγκαίων στοιχείων για να διαγνωστεί τυχόν υπέρβαση της αρχής της αναλογικότητας.
3. Ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε κατόπιν εντολής ελέγχου.
4. Επικαλείται παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης καθότι δεν κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. να διατυπώσει τις απόψεις του πριν την έκδοση των πράξεων και ως εκ τούτου είναι άκυρες.

Ως προς τον πρώτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1α και 1β του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), 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 υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την Επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:**

α.) **Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής :....ββ)**
Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.... β) **Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου,** εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 4 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δέκα επτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε παράβαση των διατάξεων του ν. 2859/00, όπως ισχύουν, εκτός από τις παραβάσεις εκείνες οι οποίες συνεπάγονται την επιβολή πρόσθετου φόρου. Κατά συνέπεια για τις παραβάσεις εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής κάθε είδους δήλωσης, το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται μόνο όταν πρόκειται για αρχικές δηλώσεις από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή (μηδενικές, πιστωτικές) και κατά συνέπεια δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων υπέβαλλε την εκπρόθεσμη περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2011-30/09/2011 με πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 61,81€ καθώς και την εκπρόθεσμη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 με πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 28,64€. Επειδή οι ανωτέρω δηλώσεις υποβλήθηκαν εκπρόθεσμα ήτοι μετά την παρέλευση των νόμιμων προθεσμιών κατά παράβαση

των διατάξεων του άρθ. 38 του ν. 2859/00 και δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκε πρόσθετος φόρος λόγω ότι εμφάνιζαν πιστωτικό υπόλοιπο, ως εκ τούτου η αρμόδια φορολογική αρχή ορθά ενήργησε και επέβαλλε με τις προσβαλλόμενες πράξεις τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ.4 του ν. 2523/97 στις περιπτώσεις υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει φόρος για καταβολή. Κατά συνέπεια ο προσφεύγων λανθασμένα επικαλείται ότι κατάβαλλε τόκους εκπρόθεσμης υποβολής και εξ αυτού του λόγου δεν τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της άπαξ επιβολής διοικητικής κύρωσης και κατ' επέκταση της αρχής της αναλογικότητας εν προκειμένω.

Ως προς το δεύτερο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος ότι ελλείπουν τα στοιχεία εκείνα που είναι αναγκαία προκειμένου να διαπιστωθεί τυχόν υπέρβαση της αρχής της αναλογικότητας και παραβίαση της άπαξ επιβολής προστίμου για κάθε παράβαση.

Επειδή στις υπό κρίση πράξεις αναφέρονται ρητά οι διατάξεις βάσει των οποίων επιβλήθηκαν οι κυρώσεις ήτοι οι διατάξεις του άρθ. 38 του ν. 2859/00 όπου ορίζονται οι νόμιμες προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων που οφείλουν να γνωρίζουν οι υπόχρεοι κατά την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων καθώς και οι διατάξεις του άρθ. 4 του ν.2523/97 με τις οποίες ορίζεται το ύψος των προστίμων που επιβάλλονται σε ανάλογες περιπτώσεις.

Επειδή εν προκειμένω δεν επιβλήθηκαν τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής κατά την υποβολή από τον προσφεύγοντα της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 3^{ου} τριμήνου του 2011 και της εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011, αλλά μόνο τα πρόστιμα που προβλέπονται από την παρ.1 του άρθ. 4 του ν. 2523/97, δεν καθίστανται αναγκαία η μνεία των εσόδων και εξόδων που υπόκεινται σε ΦΠΑ καθότι μόνο οι τόκοι εκπρόθεσμης υποβολής συναρτώνται άμεσα με το ποσό του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου επί εκπρόθεσμης υποβολής.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός που προβάλλεται εν προκειμένω περί αοριστίας των υπό κρίση πράξεων τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή η διαπίστωση της εν λόγω παράβασης ήτοι της εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ συντελείται από την υποβολή των εν λόγω δηλώσεων στο σύστημα TAXIS ή κατά περίπτωση στη Δ.Ο.Υ. και την καταχώρισή τους στις καταστάσεις εκπροθέσμων δηλώσεων ΦΠΑ και ως εκ τούτου δεν απαιτείται φορολογικός έλεγχος από την φορολογική αρχή με έκδοση σχετικής εντολής ελέγχου καθότι αρκεί η διαπίστωση και μόνο εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης για να στοιχειοθετηθεί η παράβαση και να επιβληθεί το πρόστιμο που προβλέπεται από την παρ.1 του άρθ. 4 του ν. 2523/97.

Επομένως η μη ύπαρξη σχετικής εντολής ελέγχου για την επιβολή των υπό κρίση προστίμων δεν επιδρά στο κύρος και τη νομιμότητα των πράξεων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της υπό εξέταση ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή σύμφωνα με το άρθ. 20 παρ.2 του Συντάγματος καθώς και με την παρ.6 του άρθ. 6 του ΚΔΔ, παρέχεται στον ενδιαφερόμενο το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασεως προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του στη διοίκηση πριν από την έκδοση οποιασδήποτε διοικητικής ενέργειας ή μέτρου , όταν με αυτά θίγονται δικαιώματα ή συμφέροντά του.

Επειδή από πάγια νομολογία του ΣτΕ έχει κριθεί ότι όταν το διοικητικό μέτρο σε βάρος του διοικούμενου δεν συνδέεται με την υποκειμενική συμπεριφορά του διοικούμενου αλλά λαμβάνεται βάσει αντικειμενικών δεδομένων, δεν απαιτείται η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης. Ως εκ τούτου στις περιπτώσεις που ο διοικούμενος δεν μπορεί να επηρεάσει την έκβαση της διοικητικής διαδικασίας με την προβολή ισχυρισμών σχετικών με την υποκειμενική του συμπεριφορά, οι οποίοι θα μπορούσαν να ανατρέψουν το αποτέλεσμα της, η διοίκηση δεν είναι υποχρεωμένη να τηρήσει τη διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της πράξης αφού το περιεχόμενό της υπαγορεύεται κατ' ουσίαν από το νόμο. (ΣτΕ 1685/2013, 1505/2010,44/2010)

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 2523/97 συνάγεται ότι η επιβολή των κυρώσεων για φορολογικές παραβάσεις δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογουμένου που υπέπεσε στην παράβαση και σε βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο. Μόνο κατά την επιμέτρηση του προστίμου μέσα στα περιθώρια που ορίζει ο νόμος, μπορεί η φορολογική αρχή να λάβει υπόψη τις συνθήκες υπό τις οποίες έχει διαπραχθεί η παράβαση, μεταξύ των οποίων, η έλλειψη ή ο βαθμός της υπαιτιότητας του παραβάτη (ΣτΕ 2266/95).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 4 του ν. 2523/97 προβλέπονται εμφανώς περιορισμένα όρια διακριτικής ευχέρειας με την έννοια ότι δίνεται η δυνατότητα στη φορολογική αρχή να καθορίσει κατά βούληση το ακριβές ύψος του προστίμου ανάμεσα στο ανώτατο και κατώτατο όριο που επιβάλλει ο νόμος που εν προκειμένω ορίζεται πρόστιμο από 117 ευρώ μέχρι 1.170 ευρώ. Ουσιαστικά πρόκειται για μια λανθάνουσα διακριτική εξουσία ως προς τον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου, στα πλαίσια πάντα της επιβολής του προστίμου κατά δέσμια αρμοδιότητα. Το γεγονός αυτό από μόνο του συνεπάγεται, από την πλευρά της διοίκησης, εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών με παράλληλη συνεκτίμηση παραγόντων όπως το αντικείμενο εργασιών και την έκταση της συναλλακτικής δράσης (ΣτΕ Ολ.2370/2007).

Επειδή εν προκειμένω , ο προσφεύγων είναι επιτηδευματίας με αντικείμενο εργασιών παροχή υπηρεσιών δικηγόρου, υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων και με δηλωθέν καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα το υπό κρίση έτος ύψους 16.365,86€. Επειδή οι επίμαχες δηλώσεις ΦΠΑ υποβλήθηκαν αφενός εκπρόθεσμα χωρίς όμως να προκύψει φόρος για καταβολή αλλά πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 61,81€ από την περιοδική δήλωση ΦΠΑ και πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 28,64€ από την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ.

Επειδή συνεκτιμώντας τα ανωτέρω όσον αφορά στην επιρροή τους στο προσδιορισμό του ύψους του επιβληθέντος προστίμου και δεδομένου ότι το ύψος των 300,00€ που επιβλήθηκε με την υπ' αριθμ./2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου για την εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής ΦΠΑ, τελεί σε προφανή δυσαναλογία σε σχέση με τον επιδιωκόμενο στόχο που εν προκειμένω συνίσταται στην αποτροπή παρόμοιας παράβασης. Κατόπιν των ανωτέρω, καθίσταται αναγκαίο το ύψος του επιβληθέντος προστίμου με την υπ' αριθμ./2014 Πράξη να περιοριστεί στο κατώτατο όριο που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθ. 4 του ν. 2523/97 ήτοι ποσό ύψους 117,00€ ενώ το ύψος του επιβληθέντος πρόστιμου με την υπ' αριθμ./2014 Πράξη έχει προσδιοριστεί ήδη από την φορολογική αρχή στο κατώτατο όριο και δεν δύναται να περιοριστεί περαιτέρω σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή και τους ισχυρισμούς που διατυπώνονται με αυτή, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης διοικητικής διαδικασίας στα πλαίσια της οποίας δύναται να ασκηθεί το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, τεκμαίρεται ότι ικανοποιείται το εν λόγω δικαίωμα που επικαλείται ο προσφεύγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθμ./2014 ενδικοφανούς προσφυγής, ήτοι:

- A) την επικύρωση της υπ' αριθμ./2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- B) την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2014 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

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

- Πρόστιμο αρθ. 4 του Ν. 2523/97 για εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/07/2011-30/09/2011: **100,00€.**
- Πρόστιμο αρθ. 4 του Ν. 2523/97 για εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011: **117,00€.**

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

α.α.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).