



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1.6.2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1132

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01/02/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., κατά των με αριθμό/28-11-2017,/28-11-2017,/28-11-2017 και/28-11-2017 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμό πρωτ./28-11-2017,/28-11-2017,/28-11-2017 και/28-11-2017 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01-02-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., 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 τις με αριθμό/28-11-2017,/28-11-2017,/28-11-2017 και/28-11-2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα τέσσερα ισόποσα πρόστιμα των 100,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 6/10/2017 των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. 3^{ου} τριμήνου 2016, 4^{ου} τριμήνου 2016, 1^{ου} τριμήνου 2017 και 2^{ου} τριμήνου 2017 οι οποίες έλαβαν τους αριθμούς,, και αντίστοιχα. Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013 προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Δε γνώριζε ότι ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων και υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α.
- Με βάση τις διατάξεις της παρ. 1στ του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Δεν κοινοποιήθηκαν οι εκθέσεις ελέγχου πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
- Η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση που θεμελίωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.

Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι δε γνώριζε ότι ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων και στοιχείων και υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., καθώς και ότι οι διενεργούμενες από αυτήν πράξεις ήταν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α.

Επειδή, στο άρθρο 1 του 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«...2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1003/2014 στο άρθρο 1 ορίζεται ότι :

«...1.2.2 Ενδεικτικά, στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 εντάσσονται οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακόμη εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα...»

Επειδή, στο από καταστατικό σύστασης της προσφεύγουσας εταιρίας ορίζεται ότι «Με το παρόν καταστατικό συστήνουμε Αστική Εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που θα διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 741 επ. του Αστικού Κώδικα, υπαγόμενη στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 784 Α.Κ. ως αποτελούσα αυτοτελές νομικό πρόσωπο».

Επειδή, τα πρόσωπα τα οποία έχουν συσταθεί με τις διατάξεις του άρθρου 741 του Α.Κ είναι Αστικές εταιρείες και ως εκ τούτου σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 λογίζονται ως υποκείμενες στα ΕΛΠ οντότητες.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 παράγραφος 1 του Ν. 2859/2000 Κώδικας Φ.Π.Α. (ΦΕΚ Α'248 7.11.2000) ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής»,

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 παράγραφος 1 του Ν. 2859/2000 Κώδικας Φ.Π.Α. (ΦΕΚ Α'248 7.11.2000) ορίζεται ότι:

«1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες».

Επειδή, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1 του Ν. 2859/2000 Κώδικας Φ.Π.Α. (ΦΕΚ Α'248 7.11.2000) ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3 και 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α'7.11.2000) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει 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.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 Κώδικας Φ.Π.Α. (ΦΕΚ Α' 248 7.11.2000) ορίζεται ότι:

1 . Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....
ιστ) η Παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές Παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων,

Επειδή, σύμφωνα με το καταστατικό σύστασης, σκοπός της προσφεύγουσας αστικής εταιρείας είναι: «Η ανύψωση του ελληνορθόδοξου πνεύματος, η αιφόρος ανάπτυξη της περιοχής με σεβασμό στο περιβάλλον και την ιδιαίτερη οικιστική παράδοση. Η προαγωγή και η σύσφιξη των σχέσεων μεταξύ των λαών της Βαλκανικής Χερσονήσου. Η ανάπτυξη δράσεων σε τομείς πολιτιστικούς, πνευματικούς, θρησκευτικούς, επιστημονικούς, καλλιτεχνικούς, οικονομικούς, αθλητικούς, μορφωτικούς. Η ανάπτυξη και ανύψωση της αλληλεγγύης, αλληλοϋποστήριξης και αλληλοβοήθειας μεταξύ των λαών.

Επειδή, με βάση την παρ. 5 της Πολ 1282/23.12.1992 ορίζεται ότι:

.....
Με τη διάταξη αυτή απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτή παράδοση αγαθών από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς.

Επομένως, η αναφορά στο καταστατικό των πολιτιστικών ή μορφωτικών σκοπών αποτελεί κριτήριο για την απαλλαγή των υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και της στενά συνδεδεμένης με αυτή παράδοσης αγαθών, εφόσον πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Η διάταξη αυτή καλύπτει κατά κύριο λόγο τις υπηρεσίες που παρέχονται σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών χώρων, καθώς και την οργάνωση καλλιτεχνικών

εκδηλώσεων, εκθέσεων, συνεδρίων και διαλέξεων (δικαίωμα εισόδου κλπ.) από τα προαναφερόμενα πρόσωπα.

Παράλληλα με τις υπηρεσίες αυτές απαλλάσσεται και η τυχόν παράδοση αγαθών που συνδέεται στενά με αυτές, όπως π.χ. η πώληση οδηγών και προγραμμάτων μουσείων κ.λ.π. στους επισκέπτες μουσείων, αρχαιολογικών χώρων κ.λ.π.

Επομένως, για να χορηγηθεί απαλλαγή πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι εξής δύο προϋποθέσεις:

α) το πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες είναι οργανισμός, ίδρυμα ή νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και

β) τα νομικά πρόσωπα κ.λ.π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς.

.....
Για την αποφυγή παρερμηνειών και για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, ως νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς θεωρούνται εκείνα που καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν επικαλέστηκε ούτε προσκόμισε σχετική απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού που να πιστοποιεί ότι επιδιώκει σκοπούς πολιτιστικούς.

Επειδή, με βάση το δεύτερο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 11 του Ν. 2386/1996 περ. ιζ ορίζεται ότι:

«Απαλλάσσεται από το φόρο

.....
ιζ) Η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού».

Επειδή, ο, ο τέως πρόεδρος και εκπρόσωπος της εταιρείας μέχρι, υπέβαλε τη με αριθμ.-2017 δήλωση μεταβολής εργασιών μη φυσικού προσώπου, με την οποία ζήτησε να γίνει μεταβολή α) της κατηγορίας των τηρούμενων από την προσφεύγουσα βιβλίων και από απαλλασσόμενη να είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' κατηγορίας με βάση τις διατάξεις του Π.Δ. 186/1992) β) του καθεστώσ υπαγωγής στο ΦΠΑ από απαλλασσόμενο σε κανονικό καθεστώς με ημερομηνία μεταβολής την/2007. Από την εν λόγω ενέργεια προκύπτει ότι τελούσε εν γνώσει όσον αφορά στις υποχρεώσεις της προσφεύγουσας εταιρείας για τήρηση βιβλίων και υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί άγνοιας της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων και στοιχείων και υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και πεπτοίθησης περί απαλλασσόμενων του Φ.Π.Α. πράξεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης των εκθέσεων ελέγχου πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (διαδικαστικές παραβάσεις) 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 υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

Επειδή, στο άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

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

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

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει 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, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με τη ΔΕΛ 1069048/2014 αναφορικά με το άρθρο 62 ορίζεται ότι: «Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. **Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν υπήρχε υποχρέωση κλήσης της προσφεύγουσας για υποβολή ενδεχόμενων αντιρρήσεων σχετικά με την επικείμενη πράξη επιβολής προστίμου τουλάχιστον είκοσι μέρες πριν της έκδοση αυτής, καθώς η εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. αποτελεί διαδικαστική παράβαση.

Επειδή, μαζί με τις με αριθμό-2017,-2017,-2017 και-2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκαν οι με αριθμό-2017,-2017,-2017 και-2017 αντίστοιχα εκθέσεις ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. όπως προβλέπεται από την παρ. 1 του άρθρου 62 σε συνδυασμό με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης των εκθέσεων ελέγχου πριν της έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως παρελκυστικώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στην παράγραφο 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «..... Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, καθώς όπως έχει γίνει και νομολογιακά δεκτό, η αιτιολογία μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται στην σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012 ΣτΕ 2695/1993**).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α΄/7.11.2000) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1108/2014 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) «Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ» άρθρο 1 ορίζεται ότι:

«1. Η περιοδική δήλωση υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση.

2. Ως φορολογική περίοδος ορίζεται ο ημερολογιακός μήνας για τους υποκείμενους στο φόρο που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και το ελληνικό δημόσιο και το ημερολογιακό τρίμηνο για τους υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι με αριθμό-2017,-2017,-2017 και-2017 εκθέσεις ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. που κοινοποιήθηκαν μαζί με τις με αριθμό-2017,-2017,-2017 και-2017 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, στις οποίες παρατίθενται οι ισχύουσες διατάξεις, ήτοι τα άρθρα 38 του Ν. 2859/2000 και 54 του Ν. 4174/2013, τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης ενώ γίνεται υπαγωγή αυτών στον κανόνα δικαίου, αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/1-2-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 με αριθμό-2017 φορολογικής περιόδου 01/07/2016-30/09/2016: 100,00 €

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 με αριθμό-2017, φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016: 100,00 €

Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 με αριθμό-2017, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/03/2017: 100,00 €

**Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 με αριθμό-2017,
φορολογικής περιόδου 01/04/2017-30/06/2017: 100,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.