



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313 333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη 05/02/2018

Αριθμός Απόφασης: 413

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, ατομικώς και ως εκκαθαριστή και νομίμου εκπροσώπου της λυθείσης εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.** κατά των υπ. αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου του αρθρ. 4 του ν. 2523/1997, για εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους έως ..., αντίστοιχα και Β) των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ** η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο που έγινε στην εταιρία με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.** από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α. συντάχθηκαν οι υπ. αριθ. και Εκθέσεις Προσωρινού Ελέγχου επί Εκπρόθεσμης Υποβολής Εκκαθαριστικών Δηλώσεων Φ.Π.Α., βάσει των οποίων προέκυψε ότι η ανωτέρω εταιρία υπέβαλλε εκπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις αντίστοιχα για τις ακόλουθες φορολογικές περιόδους:

Απόρροια των διαπιστώσεων των προαναφερόμενων Εκθέσεων Προσωρινού Ελέγχου επί Εκπρόθεσμης Υποβολής Εκκαθαριστικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση, των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διά των οποίων επιβλήθηκε προς την εταιρία αυτοτελές πρόστιμο ποσού 135 € για κάθε μία από αυτές, για υποβολή εκπροθέσμων εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους έως, αντίστοιχα και πρόστιμο ποσού 100 € για υποβολή εκπρόθεσμης εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο

Επιπρόσθετα, από τον έλεγχο που έγινε στην εταιρία με την επωνυμία, με **Α.Φ.Μ.** από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Φ.Π.Α. συντάχθηκαν Εκθέσεις Προσωρινού Ελέγχου επί Εκπρόθεσμης Υποβολής Περιοδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α., βάσει των οποίων προέκυψε ότι η ανωτέρω εταιρία υπέβαλλε εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις ακόλουθες φορολογικές περιόδους: από, έως και

Απόρροια των διαπιστώσεων των προαναφερόμενων Εκθέσεων Προσωρινού Ελέγχου επί Εκπρόθεσμης Υποβολής Περιοδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α. ήταν η έκδοση, των υπ' αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, διά των οποίων επιβλήθηκε προς την εταιρία αυτοτελές πρόστιμο ποσού 135 € για κάθε μία από αυτές, για υποβολή εκπροθέσμων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ακόλουθες φορολογικές περιόδους: από, έως και και πρόστιμο ποσού 100 € από εκάστη αυτών, για υποβολή εκπροθέσμων περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ακόλουθες φορολογικές περιόδους: από, έως και

Σημειώνεται ότι για κάθε ένα από τα προαναφερόμενα πρόστιμα τόσο για τις εκπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. όσο και για εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. βεβαιώθηκε τελικά πρόστιμο ύψους 100,00 €.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ζήτησε να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επικαλούμενος, μεταξύ των άλλων, ότι δεν έγινε σωστή επίδοση των προβαλλόμενων πράξεων διότι δεν επιδόθηκαν αυτές στον νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρίας, ούτε σε πρόσωπο το οποίο είχε εξουσιοδοτηθεί προς τούτο διά ειδικού πληρεξουσίου της εταιρίας.

Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εξετάζοντας την προαναφερόμενη ενδικοφανή προσφυγή εξέδωσε τη με αριθμό πρωτοκόλλου Απόφαση της, με την οποία αποδέχθηκε τη με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του, προκειμένου η **Δ.Ο.Υ.** να επιδώσει νομότυπα τις προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου με βάση τα προβλεπόμενα στις σχετικές διατάξεις.

Η **Δ.Ο.Υ.**, σε εκτέλεση της προαναφερόμενης Απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, αφού διέγραψε τις αρχικές ταμειακές βεβαιώσεις, επέδωσε εκ νέου τις προσβαλλόμενες πράξεις με τη από Έκθεση Επίδοσης και στη συνέχεια βεβαίωσε εκ νέου ΕΥΡΩ 100,00 για κάθε πράξη, συνολικά ΕΥΡΩ 9.000,00 (90 πράξεις X 100,00 ΕΥΡΩ), βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1252/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν επιδόθηκαν μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις οι σχετικές εκθέσεις ελέγχων.
2. Σε πλήθος από τις προσβαλλόμενες πράξεις, ενώ στο ύψος του προστίμου είναι δακτυλογραφημένο το ποσό ΕΥΡΩ 100,00, είναι διορθωμένο το ποσό με το χέρι σε ΕΥΡΩ 135,00, συνεπώς απαιτείται το ποσό προστίμου που επιβάλλεται με κάθε μία από τις πράξεις αυτές να περιοριστεί στο ποσό των ΕΥΡΩ 100,00.
3. Πρέπει να εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 57 του ν.4446/2016 και να μην του επιβληθούν τα πρόστιμα που βεβαιώθηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

4. Η μη εμπρόθεσμη υποβολή των σχετικών μηδενικών δεν ήταν δικής του υπαιτιότητας, εφόσον λόγω κάποιων μικρών οφειλών του προς τη φορολογική αρχή δεν ήταν δυνατό να προχωρήσει η λύση της εταιρίας. Επιπλέον καμία από αυτές τις δηλώσεις δεν είχε οικονομικό ενδιαφέρον, με αποτέλεσμα με την αρχή της επιείκειας και την αρχή της αναλογικότητας του διοικητικού δικαίου να μην είναι νόμιμη η επαγωγή κατά της εταιρίας, των επιβληθέντων προστίμων.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 1, 2 και 3 του Ν.4174/2013** «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.

3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. [3979/2011](#) ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία

δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. Η νομιμότητα της κοινοποίησης δεν θίγεται στην περίπτωση παραίτησης των προσώπων του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον κατά το χρόνο της κοινοποίησης, δεν είχε γνωστοποιηθεί στη φορολογική διοίκηση ο διορισμός νέου νομίμου ή φορολογικού εκπροσώπου».

Επειδή, στο άρθρο 50 παρ. 1 και 2 του ν. 2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «1.Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διημέρευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή».

Επειδή, στο άρθρο 51 παρ. 1 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1249/1.12.2014 του Υπουργείου Οικονομικών της ΓΓΔΕ παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, όπου μεταξύ άλλων στην παρ Δ' ορίζονται τα εξής: «Δ. Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής: 1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους στην κατοικία ή στο χώρο εργασίας.

2. Στην περίπτωση που τα ως άνω πρόσωπα απουσιάζουν από την οικία τους το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή οποιονδήποτε από του συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον

τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

3. Στην περίπτωση που τα παραπάνω πρόσωπα απουσιάζουν από το κατάστημα, το γραφείο ή το εργαστήριο όπου εργάζονται, το έγγραφο παραδίδεται σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο, που εργάζεται στον ίδιο χώρο.

4. Προκειμένου να είναι έγκυρη η επίδοση, όταν η παράδοση του επιδοτέου εγγράφου γίνεται κατά περίπτωση σε σύζυγο ή σύνικο κ.λ.π. είτε σε συνεταίρο ή συνεργάτη ή υπάλληλο κ.λ.π., προϋπόθεση είναι να μην ευρεθεί από το όργανο επιδόσεως, δηλαδή να απουσιάζει κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από την οικία ή το κατάστημα κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο απευθύνεται η επίδοση (δηλαδή ο ίδιος ή ο νόμιμος αντιπρόσωπος ή ο εκπρόσωπος ή ο δικαστικός πληρεξούσιος ή ο αντίκλητος αυτού) και να βεβαιώνεται ρητώς στην έκθεση επιδόσεως η μη εύρεση ή απουσία, μαζί με το όνομα και τη ιδιότητα του παραλαμβάνοντος το έγγραφο ως συζύγου ή συνίκου κ.λ.π. ή ως συνεταίρου, συνεργάτη, υπαλλήλου κ.λ.π.

Διευκρινίζεται περαιτέρω ότι σε περίπτωση που το επιδοτέο έγγραφο παραδίδεται σε σύνικο μεν, αλλά όχι συγγενή ή υπηρέτη θα πρέπει στην έκθεση επίδοσης να βεβαιώνεται ότι στην κατοικία εκείνου προς τον οποίο απευθύνεται η επίδοση δεν βρέθηκαν σύνικοι συγγενείς ή υπηρέτες του.

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση γίνεται με Θυροκόλληση».....

Επειδή, στον κυρωθέντα με το άρθρο πρώτο του Ν.2717/1999 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.), στο άρθρο 79, παρ. 5, ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) Το δικαστήριο ελέγχει την προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη κατά το νόμο και την ουσία, μέσα στα όρια της προσφυγής, τα οποία προσδιορίζονται από τους λόγους και το αίτημά της. Κατ' εξαίρεση, ο κατά το νόμο έλεγχος της προσβαλλόμενης πράξης ή παράλειψης, χωρεί αυτεπαγγέλτως, προκειμένου να διακριθεί αν υπάρχει παράβαση δεδικασμένου.

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε σύμφωνα με την από Έκθεση Επίδοσης στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., από υπάλληλο της υπηρεσίας στον προσφεύγοντα. Σύμφωνα δε, με τη Δ.Ο.Υ., όπως αυτή καταγράφεται στην από Έκθεση Απόψεων της, προς την Υπηρεσία μας, μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου, γεγονός που όμως εκ παραδρομής δεν καταγράφηκε στην προαναφερόμενη Έκθεση Επίδοσης.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν πρόστιμα για εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους έως και για εκπρόθεσμη υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις ακόλουθες φορολογικές περιόδους: από, έως και στις εκθέσεις ελέγχου που αφορούν τις προσβαλλόμενες πράξεις, δεν αναγράφεται ουσιαστικά τίποτα άλλο παρά η διαπίστωση της παράβασης βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή το αντικειμενικό γεγονός, και ότι η διαπίστωση της παράβασης αυτής συνεπάγεται την επιβολή προστίμου. Συνεπώς, δεν είναι δυνατό να αποδειχθεί ότι ο προσφεύγων υπέστη βλάβη από τη μη επίδοση των εν λόγω Εκθέσεων Ελέγχου έτσι ώστε να καθίστανται οι προσβαλλόμενες πράξεις ακυρωτές. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων, στην περίπτωση που θεωρούσε σημαντικό να του επιδοθούν οι εν λόγω Εκθέσεις Ελέγχου έπρεπε να ζητήσει από τη **Δ.Ο.Υ.** να του γίνει η σχετική επίδοση, πράξη στην οποία δεν προέβη. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση η μη κοινοποίηση της συναφούς έκθεσης ελέγχου δε συνεπάγεται την ακυρότητα της καταλογιστικής πράξης (Αρ. απόφ. 14/2016 Δ.Ε. Χανίων / Β' τριμελές)

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 4, του Ν.2523/1997 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 δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή....».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην δεύτερη ενότητα [2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)] της ΠΟΛ.1252/2015: «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.....

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19).....».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. αντιμετώπιζε ένα τεχνικό πρόβλημα, σε πολλές από τις προσβαλλόμενες πράξεις, ενώ ήθελε να τις εκδώσει με το ποσό των ΕΥΡΩ 135,00 τις εξέδωσε με την αναγραφή του ποσού των ΕΥΡΩ 100,00 και στη συνέχεια προχώρησε σε χειρόγραφη διόρθωση του ύψους του προστίμου. Τελικά το ύψος του κάθε ενός από αυτά τα πρόστιμα περιορίστηκε στα ΕΥΡΩ 100,00, βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ.1252/2015. Συνεπώς, ο προσβαλλόμενος λόγος του προσφεύγοντος ότι για κάθε μία από τις προσβαλλόμενες πράξεις, στις οποίες υπάρχει χειρόγραφη διόρθωση, πρέπει να περιοριστεί το πρόστιμο στα ΕΥΡΩ 100,00 είναι ακυρωτέος ως αβάσιμος διότι το ύψος του κάθε ενός από αυτά τα πρόστιμα έχει ήδη περιοριστεί στα ΕΥΡΩ 100,00.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 57, του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «Φορολογούμενοι, οι οποίοι δεν έχουν υποβάλει δήλωση ή έχουν υποβάλει ελλιπή ή ανακριβή δήλωση, μπορούν από τη δημοσίευση του παρόντος μέχρι και τις 25.11.2017 να υποβάλουν αρχικές ή τροποποιητικές, χρεωστικές ή μηδενικές, δηλώσεις, ανεξαρτήτως αν προκύπτει φόρος για καταβολή. Η ρύθμιση του ανωτέρω εδαφίου καταλαμβάνει κάθε υποχρέωση από φόρο, τέλος ή εισφορά εκ των αναφερομένων στο άρθρο 2 και στο Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α' 170), καθώς και οποιαδήποτε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την προϋπόθεση ότι η προθεσμία για την υποβολή της αρχικής δήλωσης είχε λήξει μέχρι τις 30.9.2016».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 57, του Ν.4446/2016 ορίζεται ότι: «Οι δηλώσεις υποβάλλονται, κατά περίπτωση, ηλεκτρονικά ή χειρόγραφα. Μετά την υποβολή της δήλωσης διενεργείται, κατά περίπτωση, άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, καθώς και του πρόσθετου φόρου εκπρόθεσμης υποβολής των άρθρων 1 και 2 του ν. 2523/1997 (Α' 179), ή του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, κατά περίπτωση, και υπολογισμός του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013.

Εάν από τις ανωτέρω δηλώσεις δεν προκύπτει φόρος, τέλος ή εισφορά δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 ή του άρθρου 54 του ν. 4174/2013».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 129, του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α' 240/22.12.2016) ορίζεται ότι: «Η ισχύς του παρόντος νόμου αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά σε επιμέρους διατάξεις του».

Επειδή, ο προσφεύγων κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του Ν.4446/2016, ήτοι την, είχε ήδη υποβάλει τις εκπρόθεσμες εκκαθαριστικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους έως και τις εκπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους από, έως και, το έτος, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις και συνεπώς δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του ως άνω νόμου, εφόσον οι εκπρόθεσμες δηλώσεις Φ.Π.Α. δεν υποβλήθηκαν δυνάμει των διατάξεων του νόμου αυτού.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος:

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις του Ν 2523/1997, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζει τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Συνεπώς με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και το ύψος του έκαστου προστίμου (ΕΥΡΩ 100,00) δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, ατομικώς και ως εκκαθαριστή και νομίμου εκπροσώπου της λυθείσης εταιρίας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση των υπ. αριθ. πράξεων επιβολής προστίμου του αρθρ. 4 του ν. 2523/1997, για εκπρόθεσμη υποβολή εκκαθαριστικών δηλώσεων

Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους έως, αντίστοιχα και Β) των υπ' αριθ., πράξεων επιβολής προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τις προσβαλλόμενες πράξεις-καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Ύψος προστίμου με έκαστη προβαλλόμενη πράξη: ΕΥΡΩ 100,00

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ΕΥΡΩ 9.000,00 (100,00 Χ90 = 9.000,00)

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.