



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604-537

ΦΑΞ : 213 1604-566

Καλλιθέα

11.12.2017

Αριθμός απόφασης:

6290

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **23.08.2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....», κατοίκου ΚΟΡΙΝΘΟΥ, οδός «.....», κατά 1) της υπ' αριθμόν «.....»/25.07.2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικής Περιόδου από 01/10/2015 έως 31/12/2015 και 2) της υπ' αριθ. «.....»/2017 Έκθεσης Ελέγχου επί Εκπρόθεσμης Υποβολής, του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ .

5. Την Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α με αριθμό «.....»/25.07.2017 φορολ/κής περιόδου 01/10/2015 έως 31/12/2015 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ και την υπ' αριθ. «.....»/2017 Έκθεση των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **23.08.2017** και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. «.....»/25.07.2017 Πράξη Προστίμου Φ.ΠΑ (αρθ.54 Ν.4174/2014) καταλογίστηκε πρόστιμο για την φορολογική περίοδο 01/10/2015 έως 31/12/2015 ποσού 250,00 ευρώ , που αφορά το πρόστιμο για την εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α, σύμφωνα με τις διατάξεις αρθ.54 παρ.1' του Ν.4174/13.

Κατά της ανωτέρω πράξης ο προσφεύγων κατέθεσε την «.....»/23-08-2017 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση της ,για τους εξής λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες τυγχάνουν αόριστες και ανεπίδεκτες εκτιμήσεως και αντικρούσεως καθόσον, ενώ αναφέρουν ότι δήθεν υπέβαλα εκπρόθεσμα την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου από 1/10/2015 έως 31/12/2015, δεν προσδιορίζουν και δεν αναφέρουν πότε υποβλήθηκε η δήθεν εκπρόθεσμη δήλωσή μου και ποια ήταν η νόμιμη προθεσμία .

Συνεπώς λόγω του γεγονότος της αοριστίας τους, που συνιστά **έλλειψη αιτιολογίας**, πρέπει να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις .

- **Υποβλήθηκε η ανωτέρω περιοδική δήλωση ΦΠΑ την 30/01/2016, ημέρα Σάββατο** (αριθμός καταχώρισης «.....») και την ίδια ημέρα εξόφλησα - απέδωσα το οφειλόμενο ποσόν.

- Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτ. β της §1 του άρθρου 38 ν. 2859/2000 του κωδ. Φ.Π.Α. περί Δήλωσης και συναφών υποχρεώσεων ορίζεται ότι:

"1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισρών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.

2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ.1108/14.4.2014 (Χρόνος υποβολής της περιόδ. δήλωσης Φ.Π.Α.)

Άρθρο 1 Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

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 του υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων.

Άρθρο 2 Χρόνος καταβολής του φόρου

Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου λήγει την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης. Στην περίπτωση εμπρόθεσμης περιοδικής δήλωσης που επιλέγεται η καταβολή του φόρου σε δόσεις, το ποσό της πρώτης δόσης καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα υποβολής της δήλωσης και το ποσό της δεύτερης δόσης μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα. Η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου των έκτακτων περιοδικών δηλώσεων λήγει την καταληκτική προθεσμία υποβολής των δηλώσεων αυτών.

Άρθρο 3 Αφετηρία για την επιβολή του προστίμου και τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου.

1. Ως αφετηρία για το χρόνο επιβολής του προστίμου στην περίπτωση της εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής περιοδικής δήλωσης, πιστωτικής ή μηδενικής βάσει των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α' /11.9.1997) για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 19 του Ν. 4174/2013, καθώς και χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013), όπως ισχύουν, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της καταληκτικής προθεσμίας για την εμπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης.

2. Ως αφετηρία για τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου στην περίπτωση εκπρόθεσμης, ανακριβούς ή μη υποβολής χρεωστικής περιοδικής δήλωσης, για τις οποίες προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 για φορολογικές περιόδους που λήγουν έως και 31.12.2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66 παρ. 18 του Ν. 4174/2013, λαμβάνεται η επόμενη ημέρα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας του μήνα της καταληκτικής προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.7 του Ν.4174/2014** ορίζεται ότι:

1. Εάν η εκπνοή προθεσμίας για την άσκηση δικαιώματος ή εκπλήρωση υποχρέωσης, όπως ορίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, συμπίπτει με επίσημη αργία, Σάββατο ή Κυριακή, η προθεσμία παρατείνεται μέχρι την αμέσως επόμενη ημέρα, κατά την οποία η Φορολογική Διοίκηση λειτουργεί για το κοινό.

2. Δήλωση, προσφυγή ή άλλο έγγραφο που υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση λογίζεται ότι υποβλήθηκε στην ημερομηνία που κατατίθεται και πρωτοκολλείται από τη Φορολογική Διοίκηση ή, εφόσον αποσταλεί ταχυδρομικώς, την ημερομηνία σήμανσης με ταχυδρομική σφραγίδα ή, στην περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής, την ημερομηνία παραλαβής από το πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ.1** του **ν. 1157/1981** «περί κυρώσεως πενθημέρου εβδομάδος εργασίας των δημοσίων εν γένει υπηρεσιών και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων και τροποποιήσεως διατάξεων ταύτης."

10. Το Σάββατον ή η Δευτέρα, κατά περίπτωσιν, δεν θεωρούνται ως ημέραι αργίας (εξαιρέσιμοι) και δεν καταβάλλονται εις τους απασχολουμένους κατά τας ημέρας ταύτας αι υπό της κειμένης νομοθεσίας προβλεπόμεναι προσαυξήσεις.

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ. 144 Κωδ.Πολιτ.Δικον.**

1. Οι προθεσμίες που ορίζονται από το νόμο ή τα δικαστήρια αρχίζουν από την επόμενη ημέρα μετά την επίδοση ή μετά τη συντέλεση του γεγονότος που αποτελεί την αφετηρία της προθεσμίας και λήγουν στις 7 το βράδυ της τελευταίας ημέρας και αν αυτή είναι κατά το νόμο εξαιρετέα, την ίδια ώρα της επόμενης μη εξαιρετέας ημέρας.

2. Οι προθεσμίες που αρχίζουν με την επίδοση εγγράφου, τρέχουν εναντίον και εκείνου με παραγγελία του οποίου έγινε η επίδοση.

3. Το Σάββατο θεωρείται για τον παρόντα Κώδικα εξαιρετέα και μη εργάσιμη ημέρα.

Επειδή σύμφωνα με το **αρθ.14 παρ.12 Ν.3994/2011**

Στο άρθρο 144 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας προστίθεται παράγραφος 3 ως εξής:
«3. Το Σάββατο θεωρείται για τον παρόντα Κώδικα εξαιρετέα και μη εργάσιμη ημέρα.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1100/2006**

4. Επειδή το Σάββατο δεν θεωρείται ως ημέρα αργίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 1 του **ν.1157/1981** αλλά είναι μη εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ. ημέρα, γίνεται δεκτό για λόγους πρακτικούς και για λόγους χρηστής διοίκησης ότι και στην περίπτωση που η τελευταία ημέρα των ανωτέρω προθεσμιών είναι Σάββατο οι προθεσμίες αυτές λήγουν με το πέρας της επόμενης εργάσιμης ημέρας.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλλε την υπ' αριθ. «.....» περιοδική δήλωση Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 01/10/2015-31/12/2015 (δ' τρίμηνο) από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α ποσού 1.843,53 ευρώ στις 30/01/2016 ημέρα Σάββατο ,και όχι την τελευταία εργάσιμη του προβλεπόμενου μήνα υποβολής ήτοι την Παρασκευή 29/01/2016.

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013 περί Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, 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 φόρου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι ανατιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΔΕφΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου ,αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη ,πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία ,με την οποία να θεμελιώνεται

αδιαμφισβήτητη, τόσο το πραγματικό ,όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού ,επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996 ,ΣτΕ 2054/1995,Στε 1148/1994) .Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή,και επαρκή αιτιολογία ,πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους,οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνα ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία ,σύμφωνα με την οποία , η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ. Τσακίρη Διοκ. Δικαστή ,Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων ,Σεπτέμβριο 2008 σελ.25).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση η Έκθεση Ελέγχου επί εκπρόθεσμης υποβολής , του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν αναφέρεται πότε υποβλήθηκε η εκπρόθεσμη δήλωσή του προσφεύγοντα ήτοι δεν παρέχει αιτιολογία σύμφωνα με τα ανωτέρω, παρίσταται αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της ποια ήταν η νόμιμη προθεσμία .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αρ. πρωτ. «.....»/23.08.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ. «.....» κατά της «.....»/25.07.2017 Πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α (αρθ.54 Ν.4174/2014) φορολογικής περιόδου 01/10/2015 έως 31/12/2015 του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση

ΠΡΟΣΤΙΜΟ Φ.Π.Α

Πρόστιμο αρθ. 54 παρ1. Ν. 4174/2014 (01/10/2015 έως 31/12/2015)

00,00 ευρώ

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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 .