



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/6/2017

Αριθμός απόφασης: 1307

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 28/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του . . του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. .../2-2-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30/3/2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..., ΑΦΜ ..., 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 με αρ. .../2-2-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 250,00 €, διότι υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αρ. .../9-4-2015 προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογικής περιόδου 1/3/2014 – 31/3/2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, για τους παρακάτω λόγους:

- Ο δικαστικός επιμελητής, εκδότης του τιμολογίου, ανέγραψε σε αυτό ότι παρακρατήθηκε φόρος 20%, χωρίς να υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου για το επίμαχο χρονικό διάστημα. Ο προσφεύγων, όταν αντιλήφθηκε το γεγονός, θέλοντας να είναι σύννομος, αμέσως υπέβαλε δήλωση παρακρατούμενου φόρου για το Μάρτιο 2014.
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κατά τον υπολογισμό του επιβληθέντος προστίμου, διότι πρόκειται για παρακρατούμενο φόρο ύψους μόλις 15,74 €, ενώ το ίδιο πρόστιμο επιβάλλεται και για ποσά μεγαλύτερα έως 30.000,00 €.
- Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης. Δεν κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. για να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση.

**Επειδή** με τη διάταξη του άρθρου 61 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι : «1. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.» και στην παράγραφο 7 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου ορίζεται : «Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 4174/2013, «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: ... γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου, ...» και στην παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου : «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 9/4/2015 την προσωρινή δήλωση παρακρατούμενου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα για τη φορολογική περίοδο 1/3/2014 – 31/3/2014, ενώ, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η δήλωση αυτή έπρεπε να υποβληθεί μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, ήτοι μέχρι την 31/5/2014.

**Επειδή** η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή** γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣΤΕ 2074/1982).

**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). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του φόρου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

**Επειδή**, περαιτέρω, στην παρ. 4 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : « 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** καταρχήν, με την απόφαση 3382/2010 του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ., όπως ισχύει: «*Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης*».

**Επειδή**, εν προκειμένω, ουδέποτε προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα, αντίθετα αποδέχεται την ύπαρξη της παράβασης και συγκεκριμένα της εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, ούτε επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος που εδράζεται στην έλλειψη διοικητικής ακρόασης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, είναι οπωσδήποτε απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την απόφαση 4447/2012 της Ολομέλειας του ΣΤΕ, η οποία εκδόθηκε μετά από παραπομπή της ως άνω αναφερόμενης απόφασης 3382/2010 της 7μελούς σύνθεσης του ΣΤΕ, «*όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας*».

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω συνάγεται ότι, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι δεν τηρήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση η υποχρέωση της προηγούμενης ακρόασης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι με την άσκηση

της κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής του κατά της πράξης επιβολής προστίμου καλύφθηκε η υποτιθέμενη έλλειψη διοικητικής ακρόασης και, ως εκ τούτου, εκπληρώθηκε η συνταγματική επιταγή της παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/3/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του . . του ..., ΑΦΜ ....

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

<b>Περιγραφή Παράβασης</b>	<b>Ποσό</b>
Εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογικής περιόδου 1/3/2014 – 31/3/2014, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του ν. 4174/2013.	250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.