



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Τηλέφωνο** : 2313-333246

**ΦΑΞ** : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 19/9/2016

Αριθμός απόφασης: 1067

**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 παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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».

ε. 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».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του

Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. 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 22/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Θεσσαλονίκης, στην οδό ....., κατά της με αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/10/2015 – 31/12/2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τη με αρ. .... πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/10/2015 – 31/12/2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου (ΠΕΠ) φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ... Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/10/2015-31/12/2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' 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 παραπάνω Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ...' Θεσσαλονίκης, για τους παρακάτω λόγους :

- Λόγω της πολύμηνης Πανελλαδικής Αποχής των δικηγόρων, στην οποία συμμετείχε υποχρεωτικά και της οικονομικής κρίσης που μαστίζει τη χώρα, τα εισοδήματά του είναι ανεπαρκή ώστε δι' αυτών να ικανοποιήσει τις φορολογικές του υποχρεώσεις.
- Το πρόστιμο είναι δυσανάλογα μεγάλο σε σχέση με το Φ.Π.Α. που όφειλε να καταβάλει.
- Δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα ώστε να συμμετέχει στα κοινά βάρη.

**Επειδή**, στο Ν.2859/2000 (κώδικας ΦΠΑ), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 22 του Ν.4321/2015 και ισχύει από 1/1/2015, ορίζεται : « Άρθρο 16 “Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην Παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών” 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. ... Άρθρο 38 “Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις” 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: 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....» και στο άρθρο 54 “Χρόνος καταβολής του φόρου” του ίδιου νόμου όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 92 παρ.2 Ν.4316/2014 ορίζεται : «Η προθεσμία καταβολής του φόρου ταυτίζεται με την ημερομηνία που η δήλωση υποβάλλεται εμπρόθεσμα, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις, πλην των δηλώσεων που υποβάλλουν οι υπόχρεοι για κάθε φορολογική περίοδο όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 38.».

**Επειδή**, στην ΠΟΛ 1108 (ΦΕΚ Β 937 15.4.2014) της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε για την ανάγκη εξυπηρέτησης και διευκόλυνσης των υποκειμένων στην υποβολή των περιοδικών δηλώσεων δεδομένου ότι η υποβολή της δήλωσης δεν προϋποθέτει την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και η καταβολή έχει οριστεί τουλάχιστον μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, ορίζεται ότι : «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.».

**Επειδή**, στο άρθρο 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε με το Ν.4254/2014, ορίζεται ότι επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος, ο οποίος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση.

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλλει περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το Δ' τρίμηνο 2015, χρεωστικού υπολοίπου 195,96 €, έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αφορά η δήλωση, ήτοι στις 29/1/2016, αλλά την υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 15/2/2016.

**Επειδή** η επιβολή του προστίμου αφορά στην εκπρόθεσμη *υποβολή* της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και όχι στην μη *καταβολή* του φόρου, καταρρίπτοντας έτσι τον ισχυρισμό ότι η εκπρόθεσμη υποβολή οφείλεται στην οικονομική αδυναμία καταβολής του φόρου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013 «Οι διατάξεις του άρθρου 54 έχουν ως στόχο την ενίσχυση του αισθήματος δικαίου των πολιτών και παράλληλα την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων προς όφελος των δημοσίων εσόδων, μέσω του εξορθολογισμού αυτών, για την αποφυγή της επιβολής «εξωπραγματικών» προστίμων, η είσπραξη των οποίων καθίσταται δυσχερής και αμφίβολη. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 54 καθορίζονται οι παραβάσεις, στις οποίες επιβάλλονται τα αντίστοιχα διοικητικά πρόστιμα. Καθιερώνεται δε για πρώτη φορά ενιαίο ύψος προστίμου για όλες τις φορολογικές διατάξεις που παραβιάζονται και ανάλογο της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων.»

**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.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/4/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ .....

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

| <b>Περιγραφή Παράβασης</b>                                                                                                                                                                                                               | <b>Ποσό</b> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| Εκπρόθεσμη υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/10/2015 – 31/12/2015, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' 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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
α.α.

**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).