



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 28-12-2018

Αριθμός απόφασης: 2015

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

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 1064/27-4-2017 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».

Την από **08-08-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά **α)** της υπ' αριθμ. /4-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του άρ.

58Α παρ.2 του Ν.4174/2013, και β)της υπ'αριθμ./4-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου του άρ.54 του Ν. 4174/2013, της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 8-8-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 υπ' αριθμ./4-7-2018 **Οριστική Πράξη Επιβολής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. & Επιβολής Προστίμου** του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, φορολογικού έτους 1/1/2014 – 31/12/2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 241,50€ και πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013 ποσού 801,66€, **ήτοι συνολικό ποσό 1.043,16€.**
- Με την υπ' αριθμ./4-7-2018 **Πράξη Επιβολής Προστίμου** του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, φορολογικού έτους 1/1/2014 – 31/12/2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, **συνολικού ποσού 2.600,00€**, λόγω μη συμμόρφωσης με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, καθώς και λόγω της μη υποβολής δήλωσης μεταβολών – μετάταξης για ένταξη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος με κύρια δραστηριότητα «καλλιέργεια αραβόσιτου, σπόρων ηλιοτροπίου και πιπεριών», αιτήθηκε την επιστροφή Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρ.41 του Ν. 2859/2000. Στα πλαίσια του ελέγχου για την επιστροφή του Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι κατά τη χρήση 2013 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα άνω των 15.000€ και συνεπώς όφειλε να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., όπως και έπραξε, υποβάλλοντας εκπρόθεσμα την υπ' αριθμ. .../18-01-2017 δήλωση μεταβολής εργασιών από 1-1-2014, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 57 ως 61 του Ν. 4446/2016. Δυνάμει των διατάξεων του Ν. 4446/2016, ο προσφεύγων υπέβαλλε την υπ' αριθμ./13-2-2017 περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, από την οποία προέκυψε ποσό Φ.Π.Α. προς απόδοση 1.361,81€. Επειδή, το ως άνω βεβαιωθέν ποσό δεν εξοφλήθηκε εντός της νόμιμης προθεσμίας των 30 ημερών, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 61 παρ.2, ούτε υπήχθη σε ρύθμιση κατά τις διατάξεις του άρ.43 του Κ.Φ.Δ., ο φορολογούμενος εξέπεσε των ευνοϊκών ρυθμίσεων του Ν. 4446/2016 και κατά συνέπεια η εν λόγω δήλωση, ως προς την επιβολή

προστίμων των άρθρων 58, 58^Α, 59 ή του άρθρου 7 του Ν.4337/2017 ή του άρθρου 6 του Ν. 2523/97 ή άλλων διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επικαλούμενος ότι η επιβολή των ως άνω προστίμων έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας, σύμφωνα με την οποία ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος και τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι συνέπειές του τελούν σε δυσαναλογία με τον επιδιωκόμενο σκοπό. Τα μέτρα, δηλαδή οι κυρώσεις, θα πρέπει να είναι αναγκαία και κατάλληλα. Τα προσβαλλόμενα πρόστιμα είναι δυσανάλογα των παραβάσεων και γι' αυτό θα πρέπει να περιοριστούν. Προσκρούουν στις αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας. Δεν υπήρξε απόκρυψη φορολογητέας ύλης καθώς, έστω και εκπρόθεσμα, οι συναλλαγές του προσφεύγοντα δηλώθηκαν και οι φόροι εξοφλήθηκαν μέσω κατάσχεσης του Τραπεζικού του λογαριασμού. Η επιβολή των εν λόγω προστίμων οδηγεί στη διπλή φορολόγηση ουσιαστικά, των ιδίων ποσών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.57 παρ. 1 του Ν. 4446/2016: «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 και τις 30.9.2016», ενώ στο άρθρο 58 παρ. 1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι «κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 παρ.1 & 2 του Ν. 4446/2016 «1. Φόροι, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που καταβάλλονται δυνάμει δηλώσεων που υποβάλλονται κατά τις διατάξεις των προηγούμενων άρθρων δεν επιστρέφονται και οι σχετικές δηλώσεις δεν ανακαλούνται.

2. Η καταβολή της οφειλής γίνεται εφάπαξ, εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, του τέλους ή της εισφοράς, ενώ ο οφειλέτης μπορεί να υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών κατά τις κείμενες διατάξεις μέχρι την παρέλευση της κατά τα ως άνω νόμιμης προθεσμίας καταβολής. Σε περίπτωση μη καταβολής κατά τα ανωτέρω ή απώλειας της ρύθμισης, ο φορολογούμενος εκπίπτει των ευνοϊκών ρυθμίσεων του παρόντος κεφαλαίου και διενεργείται, κατά περίπτωση, νέος άμεσος, διοικητικός ή διορθωτικός προσδιορισμός, δυνάμει του οποίου επιβάλλονται σε βάρος του η διαφορά πρόσθετου φόρου, καθώς και τα πρόστιμα εκπρόθεσμης δήλωσης, που δεν κατέβαλε λόγω υπαγωγής του στις διατάξεις του παρόντος. Ως προς την επιβολή των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997, ή άλλων διοικητικών ή ποινικών κυρώσεων, η δήλωση θεωρείται ως μηδέποτε υποβληθείσα, εφαρμοζομένων, κατά τα λοιπά, των διατάξεων του ν. 4174/2013. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει τις πράξεις της παραγράφου αυτής δεν παραγράφεται πριν την πάροδο τριών (3) ετών από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής, ή, σε περίπτωση υπαγωγής σε πρόγραμμα ρύθμισης, από την ημερομηνία απώλειας της ρύθμισης».

Επειδή, την Πολ. 1110/2017, άρθρο 3 παρ.1 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τη ρύθμιση ζητημάτων μη καταβολής της οφειλής ή απώλειας της ρύθμισης «1. Σε υποθέσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου και οι φορολογούμενοι υπέβαλαν δηλώσεις του ν. 4446/2016, ο Προϊστάμενος της υπηρεσίας που προέβη στην παραλαβή των ανωτέρω δηλώσεων είναι υπεύθυνος για την παρακολούθηση της τήρησης των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016 και την ενημέρωση των αρμοδίων ελεγκτικών υπηρεσιών για την έκπτωση από τις ευνοϊκές ρυθμίσεις των διατάξεων των άρθρων 57-60 του ν. 4446/2016, προκειμένου αυτοί να προβούν στις ακόλουθες κατά περίπτωση ενέργειες: α).....

β) Σε περίπτωση που έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου αλλά δεν έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος και διαπιστώνεται η μη καταβολή ή απώλεια της ρύθμισης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, τότε, στο πλαίσιο της ίδιας εντολής ελέγχου ακολουθείται η διαδικασία επιβολής των προστίμων των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 (κατ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 79 παρ. 1 του ν. 4472/2017), σύμφωνα με τη διάταξη του τρίτου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 61 του ν. 4446/2016, ανεξαρτήτως του ότι για τις παραβάσεις αυτές δεν επιβάλλεται φόρος δυνάμει οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού..»

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του

νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.)

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της βεβαιότητας του φόρου, στενά συνδεδεμένη με την αρχή της νομιμότητας του φόρου, υποχρεώνει το νομοθέτη να διατυπώνει με τρόπο σαφή και πλήρη τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου. Έτσι, η αρμοδιότητα των φορολογικών οργάνων είναι δέσμια με την έννοια ότι τα όργανα οφείλουν να εκδώσουν τις φορολογικές πράξεις κατά την υπό του νόμου καθορισμένη διαδικασία και να βεβαιώσουν το οφειλόμενο ποσό με βάση τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. (Φινοκαλιώτης, φορολογικό δίκαιο σελ .148).

Επειδή, ο σκοπός των διατάξεων των φορολογικών νόμων με τους οποίους προβλέπεται η επιβολή προστίμων είναι ο εξαναγκασμός του υπόχρεου σε ταχεία και ακριβή συμμόρφωση προς τη σχετική υποχρέωσή του (ΣτΕ 2460/1981)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2014 όφειλε να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών και εξ αυτού του λόγου υπέβαλε δηλώσεις, δυνάμει των ευνοϊκών διατάξεων των άρθρων 57-61 του Ν. 4446/2016 και απαλλάχθηκε από τα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής, υπό την προϋπόθεση εξόφλησης των φόρων εντός τριάντα (30) ημερών ή ένταξής και εξόφλησής τους μέσω ρύθμισης χρεών. Λόγω όμως μη καταβολής της οφειλής εξέπεσε των ευνοϊκών διατάξεων του ως άνω νόμου και η αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατ'εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, προέβη σε καταλογισμό των προβλεπόμενων προστίμων.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08-08-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ'αριθμ. /4-7-2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α & επιβολής προστίμου και & της υπ' αριθμ. /4-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αρ. /4-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. & επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 1/1/2014 – 31/12/2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.043,16 €	1.043,16€

2)Επί της υπ' αρ. /4-7-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 1/1/2014 – 31/12/2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.600,00 €	2.600,00 €

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

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.