



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 536

FAX : 213 1604 567

Καλλιθέα:14.5.20

Αρθ. Απόφασης :882

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

#### 1.Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από **9.1.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας '..... **ΤΟΥ** .....', με **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ..... επί της οδού ..... αριθμός ....., ΤΚ:....., κατά της υπ' αρθ' ...../2019 (αρθ.τaxis ...../19) πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 § 3 και 5 του ν. 4337/15 του έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, του οποίου αιτείται την διαγραφή και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ' ...../2019 (αρθ.taxis ...../19) πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 § 3 και 5 του ν. 4337/15 του έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.02.20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας '..... του .....', με Α.Φ.Μ. .... 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:

Η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας με βάση την υπ' αριθ. ..../2018 εντολή μερικού ελέγχου διενήργησε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικού έτους 2013 στην προσφεύγουσα και διαπίστωσε μεταξύ άλλων ότι αυτή παρέλειψε να υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών - προμηθευτών, συνολικής αξίας 1.702,90 €

Πριν από την κοινοποίηση - παραλαβή της συνταχθείσας πράξεως προσωρινού προσδιορισμού, ήτοι στις 25.10.2019, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών (αρμόδια ως εκ της έδρας των εργασιών της) εκπρόθεσμα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών - προμηθευτών διαχειριστικού έτους 2013 για την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο 102,40 € το οποίο και κατέβαλε αυθημερόν

Η Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, ως αρμόδια Φορολογούσα Αρχή, στα πλαίσια του ελέγχου συνέταξε και επέδωσε στην προσφεύγουσα την υπ' αρ. .... / ...../2019 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου με την οποία επέβαλε με αυτήν πρόστιμο 600,00 € κατά τα εις το άρθρο 5 παρ. 2 και 6 του Ν.2523/1997 και το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ του Ν.4337/2015 οριζόμενα.

Αν και στην συνέχεια η προσφεύγουσα προσκόμισε σ' αυτήν αντίγραφα της ως άνω υποβληθείσας εκπρόθεσμα συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών - προμηθευτών και της ταυτότητας οφειλής του βεβαιωθέντος προστίμου από την Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών μαζί με το αποδεικτικό συναλλαγής - εξόφλησης αυτού, η αρμόδια Φορολογούσα Αρχή εξέδωσε την υπ' αρθ' ...../2019 (αρθ.taxis ...../19) πράξη επιβολής προστίμου για το έτος 2013 ύψους 600,00 € κατά τα εις το άρθρο ου 7 § 3 και 5 του ν. 4337/15 οριζόμενα.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Επιβολή προστίμου για 2η φορά για την ίδια αιτία, κατά παράβαση της γενικής αρχής του φορολογικού δικαίου περί αποφυγής της διπλής φορολογίας
- 2) Εφαρμογή μη ισχυουσών διατάξεων κατά την επιβολή του προστίμου αντί της εφαρμογής των ορθών διατάξεων, ήτοι των άρθρων 72 και 54 του Ν. 4174/2013
- 3) Αναρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας για την έκδοση της εν λόγω πράξης επιβολής προστίμου
- 4) Μη ορθή επιβολή του προστίμου των 100,00 € που επιβλήθηκε από την Α' Αθηνών, κατά την κρίση της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας
- 5) Λανθασμένος υπολογισμός προστίμου ύψους 600,00 €

Ως προς τον πρώτο επικαλούμενο λόγο (Επιβολή προστίμου για 2η φορά για την ίδια αιτία επαγόμαστε τα ακόλουθα:

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **10§1& 3** του **Ν.4093/12(ΚΦΑΣ)** ορίζονται ότι:

1) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 υποβάλλουν καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων. Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. υποβάλλουν καταστάσεις, μόνο για τα τιμολόγια πώλησης των προϊόντων τους, που δύνανται να εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους

2).....3).....4). Οι καταστάσεις της παραγράφου 1 υποβάλλονται μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου με τις συναλλαγές του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Οι καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά με ηλεκτρονικό τρόπο επικοινωνίας στο διαδικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. Οι ανωτέρω καταστάσεις δεν υποβάλλονται, όταν τα δεδομένα τους διαβιβάζονται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων **397** και **398 § 1** του ν. **4512/2018** (Α' 5) οι οποίες τροποποίησαν τις διατάξεις των άρθρων 18,19 και 72 §18 του ν.4174/13 ο ελεγχόμενος έχει την δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της Φορολογούσας Αρχής και ειδικότερα την σελίδα 3 αυτής, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή την 07.01.19 η υπ' αρθ' πρωτ. ....../18 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

**Επειδή** στην σελίδα 7 της ίδιας ως άνω έκθεσης αναφέρεται από την Φορολογούσα Αρχή ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε σ' αυτήν αντίγραφο της υποβληθείσας στη Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών εκπρόθεσμης συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών για το έτος 2013 καθώς και αντίγραφο της ταυτότητας οφειλής του βεβαιωμένου από την ίδια Δ.Ο.Υ. προστίμου αυτής, το οποίο η προσφεύγουσα είχε εξοφλήσει.

**Επειδή**, στην σελίδα 8 της ίδιας ως άνω έκθεσης αναφέρεται ότι η Φορολογούσα Αρχή διαπίστωσε ότι το περιεχόμενο της εκπρόθεσμα υποβληθείσας από την προσφεύγουσα συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών – προμηθευτών για το έτος 2013 συμφωνεί με αυτό των στοιχείων που διαπίστωσε η Φορολογούσα Αρχή κατά την διαδικασία τού ελέγχου.

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα υπέβαλε τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών έτους 2013 την 25-10-19 , δηλαδή σε χρόνο μεταγενέστερο της έκδοσης εντολής ελέγχου και προ της παραλαβής της πράξεως προσωρινού προσδιορισμού .

**Επειδή** η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ, ως αρμόδια Φορολογούσα Αρχή, στην συνέχεια του ελέγχου εξέδωσε την υπ' αρ. ....../...../2019 πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου με την οποία επέβαλε μ' αυτήν πρόστιμο 600,00 € κατά τα εις το άρθρο 5 παρ. 2 και 6 του Ν.2523/1997 και το άρθρο 7 παρ. 3 περ. ζ του Ν.4337/2015 οριζόμενα.

**Επειδή** για την ίδια αιτία - παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο τόσο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας της προσφεύγουσας (Α' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ) όσο και

από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου αυτής (Δ.Ο.Υ.ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ) κατά παράβαση της γενικής αρχής του φορολογικού δικαίου περί αποφυγής της διπλής φορολογίας».

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1438/2018 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7-9 της απόφασης), «7. ...η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και 2402/2016), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. ΣτΕ 2402/2016). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή, η οποία έχει το χαρακτήρα κανόνα διαχρονικού δικαίου, ο ευμενέστερος ή μη για τους φορολογουμένους χαρακτήρας του νεότερου νόμου που προβλέπει κύρωση για ορισμένη φορολογική παράβαση δεν κρίνεται γενικώς, αλλά ενόψει της συγκεκριμένης περίπτωσης, κατόπιν σύγκρισης όλων των σχετικών νομοθετικών ρυθμίσεων που αφορούν στο χρονικό διάστημα από τη διάπραξη της παράβασης έως και την εκδίκαση της υπόθεσης από το διοικητικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλία επί προδικαστικού ερωτήματος) και εξέτασης ποια από τις ρυθμίσεις αυτές, εφαρμοζόμενη στο σύνολό της, άγει, κατ' εκτίμηση των συνθηκών της υπόθεσης, στην ελαφρύτερη κύρωση (βλ. ΣτΕ 2957/2013, 4469/2014 και 102/2015 εν συμβουλία επί προδικαστικού ερωτήματος).

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 19** του **Ν. 4174/13** ορίζονται ότι για την υποβολή, μετά την 1.1.2014, εκπροθέσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν περιόδους 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 στο άρθρο 54 παρ. 2 περίπτωση α' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

**Επειδή** τα άκρα νόμιμα όρια εντός των οποίων πρέπει να ασκείται η διακριτική ευχέρεια καθορίζονται από ορισμένες γενικές αρχές συνταγματικής περιωπής. Πρόκειται για τις αρχές της ισότητας, υπό την έννοια της ίσης κρίσης ομοειδών νομικών και πραγματικών καταστάσεων, της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι το επαχθές μέτρο που επιβάλλεται με τη διοικητική πράξη πρέπει να είναι πρόσφορο, αναγκαίο και ανάλογο προς το εξυπηρετούμενο δημόσιο συμφέρον ή ιδιωτικό προστατευόμενο αγαθό, στο πλαίσιο του επιδιωκόμενου με τον νόμο σκοπού [ΣτΕ 1315/2012: *λόγοι δημόσιας τάξης υπερισχύουν στην προκειμένη περίπτωση των προσωπικών και οικογενειακών συνθηκών του εκκαλούντος του οποίου διατάχθηκε η απέλαση, η κρίση δε αυτή δεν υπερβαίνει τ' ακραία όρια της διακριτικής ευχέρειας ούτε παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας εν όψει της φύσης που έχει η διευκόλυνση της εισόδου και κίνησης άλλων αλλοδαπών στην Χώρα (βλ. ΣτΕ 2022, 3527/2011)], και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, η οποία απαγορεύει την αποδυνάμωση με νεότερες διοικητικές πράξεις δικαιωμάτων που απέκτησε ο καλόπιστος διοικούμενος από προηγούμενες διοικητικές πράξεις. Στις αρχές αυτές προστίθενται και οι ευρέως περιεχομένου αρχές της χρηστής διοίκησης, στις οποίες το Συμβούλιο της Επικρατείας δεν έχει αναγνωρίσει συνταγματική ισχύ, και εκφράζουν την αγαθή κρίση και επιείκεια που πρέπει να διέπει τα διοικητικά όργανα κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους, ενόψει της εξυπηρέτησης του δημοσίου συμφέροντος και της εύρυθμης λειτουργίας της Διοίκησης. Σημειώνεται ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης ως όριο της διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, διαφέρει από το δικαίωμα χρηστής διοίκησης όπως γίνεται αντιληπτό στο πλαίσιο της έννομης τάξης της Ευρωπαϊκής Ένωσης και αποτυπώθηκε στο άρθρο 41 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων. Στην ενωσιακή έννομη τάξη, το δικαίωμα αυτό έχει διαδικαστικό χαρακτήρα και έγκειται στην αμερόληπτη, δίκαιη και εντός ευλόγου προθεσμίας εξέταση των υποθέσεων κάθε προσώπου από τα θεσμικά και λοιπά όργανα και οργανισμούς της Ένωσης, περιλαμβάνει δε, ιδίως, το δικαίωμα πρόσβασης στον φάκελο, το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης και την υποχρέωση της Διοίκησης να αιτιολογεί τις αποφάσεις της (βλ. συναφώς την ανάλυση της απόφασης ΣτΕ 92/2016*

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για επιβολή διπλής κύρωσης, υπό την μορφή προστίμου, κρίνεται βάσιμος κατά νόμο και ουσία, με την σημείωση ότι οι υπόλοιποι λόγοι που προβάλλονται από την προσφεύγουσα θεωρούνται ότι προβλήθηκαν αλυσιτελώς και ως εκ τούτου παρέλκει η εξέταση των.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της “..... του ..... με Α.Φ.Μ.: ..... και την ακύρωση της υπ’ αρθ’ ...../2019 (αρθ.taxis ...../19) πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 § 3 και 5 του ν. 4337/15 του έτους 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

#### **Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φορολογικού έτους 2013**

##### **ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ 7 § 3 & 5 Κ.Φ.Δ. Ν.4337/15**

$$1 \times 00,00 = 00,00 \text{ €}$$

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

#### **Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΝ/ΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.