



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Θεσσαλονίκη, 4/2/2019

Αριθμός απόφασης: 7

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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την ΠΟΛ 1076/23.04.2018 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1456/26.04.2018).
4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **8/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...** κατά της με αριθ. ... **5/9/2018** πράξης επιβολής προστίμου αρθ.54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **8/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. πρωτ. ... **5/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **250,00€**, για εκπρόθεσμη ηλεκτρονική υποβολή **τροποποιητικής** δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις (αρ. δηλ. **10064 – 3/4/2017**) φορολογικού έτους **2016** μηνός **Νοεμβρίου**. Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε από τη ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης με τον Α.Χ.Κ. **216-3/2018**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αντισυνταγματικότητα της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 9 του Ν.4174/2013 λόγω παραβίασης αρχών του δικαίου και ατομικών δικαιωμάτων του φορολογούμενων, αδυναμίας της διοίκησης να ανταποκριθεί στις καθιερωμένες υποχρεώσεις, ατελούς χαρακτήρα των εφαρμοστέων διατάξεων και περιέλευσης του φορολογούμενου σε εξαιρετικά δυσμενή θέση.
2. Έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως προς τον πρώτο λόγο περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 9 του Ν.4174/2013

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (**ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994**), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος**, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 63 παρ. 9 του Ν.4174/2013 είναι αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 64** του **N.4174/2013** ορίζεται 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 το **άρθρο 62 παρ. 1 και 3** του **N.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (**ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012**).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική παράβαση αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από ... **5/9/2018** έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης που κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα συνημμένη στην προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1** του **άρθρου 72** του **N.4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 12** (εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις) του **N.4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής, εργασιακής σχέσης. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, ... ».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 6 του άρθρου 60 του Ν.4172/2013**, ορίζεται ότι: «1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο. ... 6. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.4174/2013** (ως ίσχυε πριν τροποποιηθεί με το άρθρο 397 παρ. 1 του Ν.4512/2018 δη έως 16/1/2018) οριζόταν ότι «1. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στην Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης, με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις των **παρ. 1γ και παρ. 2γ του άρθρου 54 (διαδικαστικές παραβάσεις) του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου. 2. 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.... Δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα».

Επειδή, ο προσφεύγων είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα (β' κατηγορίας βιβλία).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, υπεβλήθη στις **3/4/2017** η με αριθ. **10064** τροποποιητική δήλωση παρακρατούμενου φόρου από μισθωτή εργασία και συντάξεις με περίοδο απόδοσης τον μήνα **Νοέμβριο** του φορολογικού έτους **2016**, ήτοι εκπρόθεσμα και λαμβάνοντας υπόψη ότι η σχετική με αριθ.... αρχική δήλωση υπεβλήθη επίσης εκπρόθεσμα στις **13/3/2017**, ορθώς η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1γ και 2γ του Ν.4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης είναι αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής ... - **8/10/2018** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:....**

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016

- Η με αριθ. ... **5/9/2018** πράξη επιβολής προστίμου άρ.54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωνίας Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πρόστιμο	250,00€

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.