



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 17/06/2021

Αριθμός απόφασης: 1862

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της παρ. 1 εδ. β' της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, με έδρα στον, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή,

από το του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, κάτοικο, οδός αριθμός, κατά των α) υπ' αριθμ./2021, β) υπ' αριθμ./2021 και γ) υπ' αριθμ./2021 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 01.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' ν. 4174/2013) ύψους 250,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 05.05.2017, της υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 και δεδομένου ότι από τη δήλωση αυτή προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), η δε προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

2) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' ν. 4174/2013) ύψους 250,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 03.07.2017, της υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 και δεδομένου ότι από τη δήλωση αυτή προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), η δε προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

3) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ' ν. 4174/2013) ύψους 250,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, στις 19.1.2018, της υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 και δεδομένου ότι από τη δήλωση αυτή προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), η δε προσφεύγουσα ήταν υπόχρεη τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Με την επιβολή των προστίμων των άρθρων 53 και 57 ν. 4174/2013 ύψους 1,72 €, 0,60 € και 1,43 € αντίστοιχα «αναλώθηκε», καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 62 παρ. 6 ν.4174/2013, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να της επιβάλει πρόστιμο για την ως άνω υπό κρίση παράβαση, με αποτέλεσμα να είναι παράνομη η επιβολή και δεύτερου προστίμου για την ίδια παράβαση, ήτοι εν προκειμένω εκείνου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013.

2.) Παραβίαση της αρχής της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, ως έκφανσης της θεμελιώδους αρχής της χρηστής διοίκησης, αφού η Διοίκηση α) με θετική ενέργειά της (έγγραφο ενημέρωση μέσω TAXIS ότι οι ως άνω δηλώσεις της είναι εκπρόθεσμες και ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4174/2013, ότι στο οφειλόμενο ποσό έχουν συμπεριληφθεί προς πληρωμή οι νόμιμες επιβαρύνσεις των άρθρων 53 και 57 ν. 4174/2013 μέχρι 02.02.2018 και ότι οι δηλώσεις έγιναν αποδεκτές από το TAXIS) και β) με την παράλειψή της να της επιβάλλει άμεσα με την υποβολή της πρώτης ως άνω δήλωσης (περιόδου 01.02.2017-28.02.2017) στις 05.05.2017 το δρακόντειο πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013, ώστε τουλάχιστον να προσαρμόσει τη συμπεριφορά της ανάλογα και να μην πιστεύει εύλογα ότι η μόνη κύρωση για τη εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενων φόρων είναι η προβλεπόμενη στα άρθρα 53 και 57 του νόμου, της δημιούργησε εδραία την εντύπωση ότι η μόνη κύρωση που αντιμετώπιζε για την εκπρόθεσμη δήλωση παρακρατούμενων φόρων ήταν η επιβολή των προστίμων των άρθρων 53 και 57 ν. 4174/2013.

3.) Όλως επικουρικά, η επιβολή των επίδικων προστίμων 250,00 € ανά παράβαση, προστίμων μάλιστα που είναι 250 φορές μεγαλύτερα από τα πρόστιμα-προσαυξήσεις που είχαν επιβληθεί και πληρώθηκαν με την υποβολή των τριών ως άνω υποβληθεισών δηλώσεων (ύψους 1,72 €, 0,60 € και 1,43 € αντίστοιχα), καταδεικνύει ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. γ' και παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, δοθέντος ότι δεν προβλέπουν δυνατότητα επιμέτρησης του ύψους της επιβλητέας κύρωσης αναλόγως των περιστάσεων και ιδίως της ύπαρξης και του βαθμού υπαιτιότητας του υπόχρεου.

Περαιτέρω, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας η επιβολή επιπλέον προστίμου 250,00 € ανά παράβαση και συνολικά 750,00 € για ποσά φόρων 235,60 €, 81,60 € και 195,60 €, για τα οποία επιβλήθηκαν πρόστιμα-προσαυξήσεις 1,72 €, 0,60 € και 1,43 € αντίστοιχα, τη στιγμή μάλιστα που οι εν λόγω παρακρατούμενοι φόροι πληρώθηκαν αυθημερόν την ημέρα υποβολής των οικείων δηλώσεων, με αποτέλεσμα το Δημόσιο να μην έχει ούτε και να της καταλογίζει οιαδήποτε ζημιά ή έλλειμμα που να δημιουργήθηκε από τη συμπεριφορά της.

Εξάλλου, οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 αντίκεινται στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, δοθέντος ότι θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο που υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρόμοιων παραβάσεων. Προέχων σκοπός της επιβολής των φορολογικών κυρώσεων είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων. Περαιτέρω σκοπός, που επιδιώκεται εμμέσως με την καθιέρωση ενός αντικειμενικού

συστήματος επιβολής κυρώσεων, είναι η αποτροπή φαινομένων διαφθοράς στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής κυρώσεων. Αυτό όμως έχει ως αποτέλεσμα ότι, ενώ με το επιβαλλόμενο μέτρο επιδιώκεται σκοπός που δεν συναρτάται με τον παραβάτη, αλλά με τη Διοίκηση, αυτό επιβάλλεται κατά του παραβάτη, στο πρόσωπο του οποίου επέρχονται οι δυσμενείς συνέπειες της έλλειψης επιμέτρησης.

4.) Θα έπρεπε να είχε κληθεί για παροχή εξηγήσεων πριν την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και όχι αυτές να εκδοθούν βάσει της ηλεκτρονικής κατάστασης Εκπρόθεσμων Αρχικών και Τροποποιητικών Προσωρινών Δηλώσεων Παρακρατούμενου Φόρου από Επιχειρηματική Δραστηριότητα που έχει δημιουργηθεί στην (πρώην) Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): «1. 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: α) [...], γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει **εκπρόθεσμα** δήλωση **παρακράτησης** φόρου, δ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], 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 [...], δ) [...]. 3. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): «**Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής**, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει **τόκους** επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης [...] δήλωσης [...], ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη [...] δήλωση [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4321/2015, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): *«Τα πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής του άρθρου 57 του ν. 4174/2013 [...] καταργούνται.»*

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 6 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): *«Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο.»*

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: *«Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. Τόκος εκπρόθεσμης καταβολής (άρθρο 53 παρ. 1). Ο τόκος εκπρόθεσμης καταβολής υπολογίζεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής οποιουδήποτε ποσού φόρου, τέλους, προστίμου ή εισφοράς που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ [...]. Ο τόκος δεν συνιστά κύρωση, αλλά υπολογίζεται λόγω της καθυστέρησης στην εξόφληση των οφειλών. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...].»*

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι με την επιβολή των προστίμων των άρθρων 53 και 57 ν. 4174/2013 ύψους 1,72 €, 0,60 € και 1,43 € αντίστοιχα «αναλώθηκε», καθ' ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 62 παρ. 6 ν. 4174/2013, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να της επιβάλει πρόστιμο για την ως άνω υπό κρίση παράβαση, με αποτέλεσμα να είναι παράνομη η επιβολή και δεύτερου προστίμου για την ίδια παράβαση, ήτοι εν προκειμένω εκείνου του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 και του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4321/2015 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα

μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018)) και σύμφωνα και με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την παρ. ΙΙ 1 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, **αφενός** ο τόκος του άρθρου 53 παρ. 1 ν.4174/2013 δε συνιστά κύρωση, αλλά επιβάλλεται λόγω της μη καταβολής οφειλόμενου φόρου εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας καταβολής του και για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του, συναρτάται δηλαδή με την καθυστερημένη εισροή οφειλόμενου φόρου στο δημόσιο ταμείο, **αφετέρου** τα αρχικά προβλεπόμενα από το άρθρο 57 ν. 4174/2013 πρόστιμα είχαν ήδη καταργηθεί κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018) με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4321/2015. **Οι μόνες επομένως κυρώσεις** που προβλέπονταν από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (ν. 4174/2013) κατά τις ημερομηνίες αυτές για την περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, από την οποία προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), ήταν τα προβλεπόμενα από το άρθρο 54 παρ. 2 (σε συνδυασμό με την παρ. 1) ν.4174/2013 πρόστιμα, τα οποία και επιβλήθηκαν εν προκειμένω σε βάρος της προσφεύγουσας με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ενώ αντίθετα οι αναφερόμενοι από αυτήν επιβληθέντες σε βάρος της τόκοι δεν αφορούσαν στις τρεις (3) υπό κρίση παραβάσεις εκπρόθεσμης υποβολής των ως άνω τριών (3) δηλώσεων της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά στην καθυστερημένη, πέραν του προβλεπόμενου από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία χρονικού διαστήματος, καταβολή των προκύπτοντων από τις εν λόγω δηλώσεις (παρακρατηθέντων) φόρων. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/ 2013, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): «1. [...]. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] την **παραγραφή** [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): *«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. [...]»*

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε (ομόφωνα, σκέψη 10 της απόφασης) ότι προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και να εκδώσει και να κοινοποιήσει σχετική πράξη προσδιορισμού φόρου που καθορίζεται στα πέντε (5) χρόνια από το τέλος του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της οικείας φορολογικής δήλωσης, είναι **εύλογη** και συνεπώς **σύμφωνη** τόσο με την αρχή της αναλογικότητας όσο και με την απορρέουσα από την αρχή του κράτους δικαίου αρχή της ασφάλειας του δικαίου και τη συνιστώσα ειδικότερη εκδήλωση αυτής αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου-φορολογουμένου (πρβλ. σκέψη 5 της απόφασης).

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, ως έκφανσης της θεμελιώδους αρχής της χρηστής διοίκησης, δεδομένου ότι η Διοίκηση α) με θετική ενέργειά της (έγγραφη ενημέρωση μέσω TAXIS ότι οι ως άνω δηλώσεις της είναι εκπρόθεσμες και ισχύουν οι διατάξεις του ν. 4174/2013, ότι στο οφειλόμενο ποσό έχουν συμπεριληφθεί προς πληρωμή οι νόμιμες επιβαρύνσεις των άρθρων 53 και 57 ν.4174/2013 μέχρι 02.02.2018 και ότι οι δηλώσεις έγιναν αποδεκτές από το TAXIS) και β) με την παράλειψή της να της επιβάλλει άμεσα με την υποβολή της πρώτης ως άνω δήλωσης (περιόδου 01.02.2017 - 28.02.2017) στις 05.05.2017 το δρακόντειο πρόστιμο του άρθρου 54 ν. 4174/2013, ώστε τουλάχιστον να προσαρμόσει τη συμπεριφορά της ανάλογα και να μην πιστεύει εύλογα ότι η μόνη κύρωση για τη εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενων φόρων είναι η προβλεπόμενη στα άρθρα 53 και 57 του νόμου, της δημιούργησε εδραία την εντύπωση ότι η μόνη κύρωση που αντιμετώπιζε για την εκπρόθεσμη δήλωση παρακρατούμενων φόρων ήταν η επιβολή των προστίμων των άρθρων 53 και 57 ν. 4174/2013.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, όπως προεκτέθηκε κατά την εξέταση του πρώτου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αφενός ο τόκος του άρθρου 53 παρ. 1 ν. 4174/2013 δε συνιστά κύρωση, αλλά επιβάλλεται λόγω της μη καταβολής οφειλόμενου φόρου εντός της προβλεπόμενης από το νόμο προθεσμίας καταβολής του και για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του, συναρτάται δηλαδή με την καθυστερημένη εισροή οφειλόμενου φόρου στο δημόσιο ταμείο, αφετέρου τα αρχικά προβλεπόμενα από το άρθρο 57 ν. 4174/2013 πρόστιμα

είχαν ήδη καταργηθεί κατά τις ημερομηνίες υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018) με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4321/2015, ο (αυτόματος) υπολογισμός του τόκου, επί εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης, από την οποία προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), λόγω της καθυστερημένης, πέραν του προβλεπόμενου από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία χρονικού διαστήματος, απόδοσης στο δημόσιο ταμείου του προκύπτοντος από αυτή φόρου **δε συνιστά γεγονός παρακωλυτικό**, καθ' οιονδήποτε τρόπο, της επιβολής κύρωσης (πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013) για την παραβίαση (μη τήρηση) της υποχρέωσης εμπρόθεσμης υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης -στο βαθμό πάντως που αυτή επιβάλλεται εντός της προβλεπόμενης από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 36 παρ. 1 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ν. 4174/2013 προθεσμίας 5ετούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να την επιβάλει και να εκδώσει και να κοινοποιήσει σχετική πράξη επιβολής της-, η οποία έχει άλλο σκοπό σε σχέση με την επιβολή του τόκου (ο οποίος αποσκοπεί στην **κάλυψη της ζημίας** του Δημοσίου από τη μη έγκαιρη, κατά νόμον, απόδοση των οφειλόμενων φόρων στο δημόσιο ταμείο και την εξ αυτής διατάραξη του δημοσιονομικού προγραμματισμού του Κράτους και γενικότερα της δημοσιονομικής του ισορροπίας και κατά τούτο συναρτάται άμεσα με τον οφειλόμενο φόρο) και συγκεκριμένα την **ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** των φορολογουμένων (σύμφωνα και με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα παρ. Ι 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών) και τη δι' αυτής (ήτοι εμμέσως) έγκαιρη απόδοση των οφειλόμενων φόρων στο Δημόσιο και κατά τούτο δε συναρτάται άμεσα με τον οφειλόμενο φόρο, υπό αυτό δε το πρίσμα (της διαφορετικής στόχευσης του τόκου και του προστίμου) **δεν τίθεται σε καμία περίπτωση ζήτημα** μη προστασίας δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου-φορολογουμένου, αφού δεν τίθεται καν ζήτημα δημιουργίας δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στο πρόσωπο του διοικουμένου-φορολογουμένου από πράξεις ή/και παραλείψεις της Διοίκησης, και ευρύτερα παραβίασης της αρχής της ασφάλειας δικαίου, αλλά ούτε και της αρχής της χρηστής διοίκησης, αφού, έχοντας διαφορετικό σκοπό από τον τόκο (που υπολογίστηκε και επιβλήθηκε πρώτα), το πρόστιμο (που προσδιορίστηκε και επιβλήθηκε μεταγενέστερα) δε συνιστά ενέργεια της (Φορολογικής) Διοίκησης με ανεπιεική αποτελέσματα (πρβλ. και την προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης, ομόφωνα)). Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017

(αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, όλως επικουρικά, ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. γ' και παρ. 2 περ. γ' ν.4174/2013 αντίκεινται στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι: α) δεν προβλέπουν δυνατότητα επιμέτρησης του ύψους της επιβλητέας κύρωσης αναλόγως των περιστάσεων και ιδίως της ύπαρξης και του βαθμού υπαιτιότητας του υπόχρεου και μάλιστα σε μια περίπτωση, όπως η υπό κρίση, στην οποία τα επιβληθέντα πρόστιμα είναι 250 φορές μεγαλύτερα από τα πρόστιμα-προσαυξήσεις που είχαν επιβληθεί και πληρώθηκαν με την υποβολή των τριών ως άνω υποβληθεισών δηλώσεων (ύψους 1,72 €, 0,60 € και 1,43 € αντίστοιχα)· β) εν προκειμένω επιβλήθηκε επιπλέον πρόστιμο 250,00 € ανά παράβαση και συνολικά 750,00 € για ποσά φόρων 235,60 €, 81,60 € και 195,60 €, για τα οποία επιβλήθηκαν πρόστιμα-προσαυξήσεις 1,72 €, 0,60 € και 1,43 € αντίστοιχα, τη στιγμή μάλιστα που οι εν λόγω παρακρατούμενοι φόροι πληρώθηκαν αυθημερόν την ημέρα υποβολής των οικείων δηλώσεων, με αποτέλεσμα το Δημόσιο να μην έχει ούτε και να της καταλογίζει οιαδήποτε ζημιά ή έλλειμμα που να δημιουργήθηκε από τη συμπεριφορά της· και γ) θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο που υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρόμοιων παραβάσεων, που είναι ο προέχων σκοπός της επιβολής των φορολογικών κυρώσεων, αφού περαιτέρω σκοπός, που επιδιώκεται εμμέσως με την καθιέρωση ενός αντικειμενικού συστήματος

επιβολής κυρώσεων, είναι η αποτροπή φαινομένων διαφθοράς στο πλαίσιο της διαδικασίας επιβολής κυρώσεων, αυτό όμως έχει ως αποτέλεσμα ότι, ενώ με το επιβαλλόμενο μέτρο επιδιώκεται σκοπός που δεν συναρτάται με τον παραβάτη, αλλά με τη Διοίκηση, αυτό επιβάλλεται κατά του παραβάτη, στο πρόσωπο του οποίου επέρχονται οι δυσμενείς συνέπειες της έλλειψης επιμέτρησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας, ο οποίος επί της ουσίας συνίσταται στην αντίθεση των ως άνω επιβληθέντων προστίμων με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, της κύρωσης του προστίμου) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του μέτρου με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο προβαλλόμενος με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμός της προσφεύγουσας, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος διοικητικού μέτρου (εν προκειμένω, προστίμου) με το (οικονομικό) μέγεθος της διαπιστωθείσας παράβασης, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει η προσφεύγουσα, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερσχύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία). Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε **α)** ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **ως απόλυτου μεγέθους** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή τους στην προσφεύγουσα, αφού το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 ν. 4174/2013 πρόστιμο επί εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων, από τις οποίες προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, στοχεύει στην αποτροπή (αποθάρρυνση) της μη έγκαιρης κατά νόμον (εμπρόθεσμης) απόδοσης των εκάστοτε οφειλόμενων φόρων και παράλληλα, δι' αυτής, στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στην προσφεύγουσα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος· ούτε **β)** ορωμένου του ύψους των επιβληθέντων προστίμων **σε σύγκριση με το ύψος των εκπρόθεσμα αποδοθέντων παρακρατηθέντων φόρων** (235,60 €, 81,60 € και 195,60 € αντίστοιχα) υφίσταται δυσαναλογία μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με τα πρόστιμα αυτά, ενόψει και του ως άνω νόμιμου σκοπού, και της βλάβης που προκαλείται στην προσφεύγουσα, παρότι εν προκειμένω οι εκπρόθεσμα αποδοθέντες παρακρατηθέντες φόροι ανέρχονται σε 235,60 €, 81,60 € και 195,60 € αντίστοιχα και συνεπώς υφίσταται κατά περίπτωση διαφορά μεταξύ ύψους μη αποδοθέντος φόρου και ύψους επιβληθέντος προστίμου (250,00 €) -που εκ πρώτης όψεως δημιουργεί την αίσθηση στην προσφεύγουσα ότι τα επιβληθέντα πρόστιμα, ανερχόμενα το πρώτο

σε ποσοστό άνω του 106% του εκπρόθεσμα αποδοθέντος παρακρατηθέντος φόρου, το δεύτερο σε ποσοστό άνω του 306% του εκπρόθεσμα αποδοθέντος παρακρατηθέντος φόρου και το τρίτο σε ποσοστό άνω του 127% του εκπρόθεσμα αποδοθέντος παρακρατηθέντος φόρου, είναι υπερβολικά, αφού **βα**) με την επιβολή ενός προστίμου ελάχιστου ύψους, όχι αμελητέου σε απόλυτο μέγεθος, μη συναρτώμενου με (και μη κλιμακούμενου ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου, σκοπείται η αποτροπή της καλλιέργειας αισθήματος ατιμωρησίας στους φορολογουμένους με την επιβολή στην πράξη προστίμων δυσανάλογα χαμηλού ύψους σε σχέση με την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης και απόδοσης του σχετικού οφειλόμενου φόρου με συνέπεια την απώλεια φορολογικών εσόδων, δι' αυτής δε αναμένεται, προφανώς βάσιμα, η ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσής τους και η αύξηση των δημοσίων εσόδων (πρβλ. και την Αιτιολογική Έκθεση επί της διάταξης του άρθρου 51 παρ. 1 ν. 4410/2016), και **ββ**) τα προβλεπόμενα μη συναρτώμενα με (και μη κλιμακούμενα ανάλογα με) το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου πρόστιμα συναρτώνται με (και κλιμακώνονται ανάλογα με) το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο κατά τούτο την υποχρέωση τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα), και έτσι, ενώ όλα αποσκοπούν στην ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογουμένων και στην αύξηση των δημοσίων εσόδων, εντούτοις εκφράζουν διαφορετική απαξία, μέσω του διαφορετικού κατά περίπτωση ύψους τους, για την παράβαση της μη έγκαιρης κατά νόμον απόδοσης του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου αναλόγως του κατά τεκμήριο αναμενόμενου, από το φορολογικό νομοθέτη, επιπέδου φορολογικής συμμόρφωσης του εκάστοτε υπόχρεου, δεδομένων και των σχετικών φορολογικών του υποχρεώσεων (υψηλότερο επίπεδο συμμόρφωσης και αυξημένες φορολογικές υποχρεώσεις, κατά ποσότητα και είδος, για τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα σε σχέση με τον υπόχρεο σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα), συνεπώς, αν και τα πρόστιμα αυτά δε συναρτώνται με (δεν κλιμακώνονται ανάλογα με) το ύψος της εκάστοτε συγκεκριμένης φορολογικής υποχρέωσης, η προβλεφθείσα επιβολή τους, με τον τρόπο που αυτή προβλεπόταν βάσει της διαμόρφωσης-διατύπωσης των εφαρμοστέων στην υπό κρίση περίπτωση διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 2 ν.4174/2013 κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018), δεν ήταν κατά το χρονικό αυτό σημείο αντίθετη με την αρχή της αναλογικότητας. **Εξάλλου**, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας), κατά τα προεκτεθέντα και υπό το πρίσμα αυτών, δεν έχει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 ν.4174/2013 τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης), συμπεριλαμβανομένων της ύπαρξης και του βαθμού υπαιτιότητας του φορολογουμένου, δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται

ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το μέγεθος της υπόχρεης επιχείρησης, με κριτήριο την υποχρέωση τήρησης απλογραφικού ή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος / τήρησης βιβλίων και στοιχείων με απλοποιημένα ή πλήρη λογιστικά πρότυπα (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου). Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου**, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης*

γνωστοποίησης. 2. [...]. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ν. 4174/ 2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018): «Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...], **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, με τον τέταρτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι θα έπρεπε να είχε κληθεί για παροχή εξηγήσεων πριν την έκδοση και κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και όχι αυτές να εκδοθούν βάσει της

ηλεκτρονικής κατάστασης Εκπρόθεσμων Αρχικών και Τροποποιητικών Προσωρινών Δηλώσεων Παρακρατούμενου Φόρου από Επιχειρηματική Δραστηριότητα που έχει δημιουργηθεί στην (πρώην) Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ν. 4174/2013 (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα των ως άνω υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Φεβρουαρίου 2017 (05.05.2017), υπ' αριθμ./2017 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Απριλίου 2017 (03.07.2017) και υπ' αριθμ./2018 (αρχικής) δήλωσής της παρακρατούμενου φόρου επί αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνός Οκτωβρίου 2017 (19.1.2018)), για τις περιπτώσεις προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις ο νομοθέτης έκρινε, και ευλόγως (σε αντίθεση με όσα αβασίμως (νόμω αβάσιμα) προβάλλει η προσφεύγουσα), πως, αφού τα προβλεφθέντα από τη νομοθεσία (και επιβληθέντα εν προκειμένω) πρόστιμα επιβάλλονται λόγω διαδικαστικής παράβασης, και μάλιστα εν προκειμένω μόνο και μόνο λόγω του γεγονότος της **εκπρόθεσμης** υποβολής φορολογικής δήλωσης, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη άλλοι παράγοντες, πολύ δε περισσότερο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη υποκειμενικοί παράγοντες που θα επέβαλλαν επιμέτρηση των προς επιβολή προστίμων, **δεν είναι εύλογο** -με την έννοια ότι θα ήταν υπερβολικό, θα ξεπερνούσε το σκοπό (*ratio legis*) του θεσπισθέντος με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999 και 28 ν.4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων) και με την εξειδικεύουσα αυτές υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών (όπως επίσης ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων) δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης- να απαιτείται προηγούμενη ακρόαση του φορολογουμένου (και ακόμα λιγότερο κλήση του για παροχή εξηγήσεων), γι' αυτό και η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ν. 4174/2013 την αποκλείει ρητά για τις περιπτώσεις επιβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, όπως εν προκειμένω. Για το λόγο αυτό, ο τέταρτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 01.02.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των α) υπ' αριθμ./2021, β) υπ' αριθμ./2021 και γ) υπ' αριθμ./2021 πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου Ηλείας.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμα άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 750,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.