



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Καλλιθέα, 24-07-2023

Αριθμός απόφασης: 996

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **23-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με ΑΦΜ, με έδρα στη, κατά των υπ' αριθμ. /23-03-2023 ατομικών ειδοποιήσεων χρεών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μεσολογγίου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με ΑΦΜ 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 τις προσβαλλόμενες ατομικές ειδοποιήσεις χρεών η προσφεύγουσα ενημερώθηκε για την επιβολή δέκα (10) προστίμων ποσού 500,00 ευρώ το καθένα, ήτοι συνολικής αξίας 5.000,00 ευρώ με τα κάτωθι στοιχεία:

ΑΤΒ	ΓΡΑΜΜΗ Χ.Κ.	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	ΠΟΣΟ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
.....	1	17/3/2023	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	500,00
			ΣΥΝΟΛΟ	5.000,00

Τα εν λόγω πρόστιμα αφορούν εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα ετών 2014 και 2015.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και ταμειακών βεβαιώσεων χρεών, ισχυριζόμενη ότι:

1. Έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου (Φορολογικής Διοίκησης) για την επιβολή των προστίμων.
2. Οι ταμειακές βεβαιώσεις χρεών καθώς και οι ατομικές ειδοποιήσεις χρεών που προσβάλλονται είναι μη νόμιμες ως στερούμενες ερείσματος.
3. Οι προσβαλλόμενες ατομικές ειδοποιήσεις χρεών καθώς και οι συμπροσβαλλόμενες ταμειακές βεβαιώσεις χρεών στερούνται παντελώς αιτιολογίας.
4. Κακώς επιβλήθηκαν πρόστιμα για εκπρόθεσμες δηλώσεις για περιόδους μηνών των διαχειριστικών ετών 2014 και 2015 παρότι οι δηλώσεις είχαν υποβληθεί μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία εξόφλησης του παραστατικού τιμολογίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 §1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης,...», συνάγεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή του υπόχρεου πρέπει να στρέφεται κατά πράξης που εκδόθηκε από τη φορολογική Διοίκηση.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και δικαστήρια της ουσίας (ΔΕφΑθ 542/2012) –για το προ της θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. καθεστώσ- σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο το πρώτον γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για πλημμέλειες που αφορούν την ύπαρξη και την έκταση των δι' αυτού επιβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Για το μετά τη θέσπιση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. διάστημα, συνεπώς, το αντίστοιχο ατομικό φύλλο βεβαίωσης θα πρέπει να υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω άρθρου.

Επειδή, κατά μείζονα λόγο, η αυτή ερμηνεία αρμόζει και για τις βεβαιώσεις που γίνονται χωρίς τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας, ήτοι χωρίς την προηγούμενη έκδοση διοικητικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς με αυτές το πρώτον προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή.

Επειδή, εν προκειμένω, ο καταλογισμός των επίμαχων προστίμων σε βάρος της προσφεύγουσας έγινε το πρώτον από και διά της έκδοσης των προσβαλλόμενων ατομικών ειδοποιήσεων χρεών, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτήν πράξης επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ώστε αυτή (η ταμειακή βεβαίωση) παραδεκτώς, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, στην έκθεση απόψεων η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αναφέρει ότι προέβη στη βεβαίωση των χρηματικών καταλόγων των αυτοτελών διοικητικών προστίμων δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ δεν προϋποθέτουν έκδοση πράξης για την επιβολή τους και τα πρόστιμα των διαδικαστικών παραβάσεων του άρθρου 54 εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις της αυτοτελούς αιτιολογίας και κοινοποίησης και εντούτοις δεν εμπίπτουν σε παραγραφή.

Επειδή, η προσβαλλόμενη ταμειακή βεβαίωση χρεών είναι μη νόμιμη ως στερούμενη ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου, της οποίας να δύναται να εκκινή τη διαδικασία εκτέλεσης (βλ. ιδίως ΣΤΕ 1868/2005). Η υποχρέωση δε έκδοσης πράξης πηγάζει, εν προκειμένω, ευθέως από τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 & 4 του άρθρου 62 με τις οποίες ορίζεται ότι: «2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου. Εξάλλου, με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20.11.2015 για τα πρόστιμα του Κ.Φ.Δ., διευκρινίστηκε ότι: «14. Για την επιβολή των προστίμων των άρθρων 54, 54Α, 56, 58, 58Α και 59 εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. ζ' συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών (άρθρο 62 παρ. 5)..».

Επειδή βάσει των ανωτέρω σε κάθε περίπτωση η αρμόδια φορολογική αρχή όφειλε να εκδώσει και να κοινοποιήσει στην προσφεύγουσα διοικητικές πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 ΚΦΔ, δεν έχει εκκινήσει η προθεσμία για άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και συνεπώς λαμβάνεται ως υποβληθείσα εμπροθέσμως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ:

«1. 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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης..».

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι ατομικές ειδοποιήσεις χρεών αφορούν σε εκπρόθεσμη υποβολή αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα μηνών Απριλίου, Ιουλίου 2014, αρχικών Ιανουαρίου 2015, Φεβρουαρίου 2015, Μαρτίου, Απριλίου, Ιουνίου και

Ιουλίου 2015, των οποίων το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου έληγε εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, ήτοι για τις αντίστοιχες δηλώσεις ετών 2014 στις **31-12-2020** και των ετών 2015 στις **31-12-2021**. Ως εκ τούτου οι βεβαιώσεις των χρηματικών καταλόγων έγιναν στις 17-03-2023 και επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **23-04-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** των προσβαλλόμενων ταμειακών βεβαιώσεων χρεών σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.