



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 10/09/2018

Αριθμός απόφασης: 1579

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 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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.2018 ταμειακής βεβαίωσης προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου σε αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.2018 ταμειακή βεβαίωση προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου σε αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αρ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., καθώς και επί του με αρ. πρωτ. ΕΙ 2018 ΕΜΠ/.....2018 συμπληρωματικού υπομνήματος 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. προέβη το πρώτον, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης πράξης επιβολής προστίμου μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου, στην υπ' αρ.2018 ταμειακή βεβαίωση προστίμου ύψους 250,00€, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής αρχικής προσωρινής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα, με περίοδο παρακράτησης Ιουνίου 2014.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί το πρόστιμο συνολικού ύψους 250,00€, που του επιβλήθηκε με την υπ' αρ.2018 ταμειακή βεβαίωση. για τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Ουδέποτε κοινοποιήθηκε από την Δ.Ο.Υ. οποιαδήποτε πράξη επιβολής προστίμου και ουδέποτε υπήρξε ενημέρωση αναφορικά με τους λόγους για τους οποίους επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο. Η ταμειακή βεβαίωση του γνωστοποιήθηκε με την υπ' αρ. 3689/02.04.2018 ατομική ειδοποίηση χρέους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
- 2) Η υπό κρίση προσωρινή δήλωση παρακρατούμενων φόρων υποβλήθηκε εκ παραδρομής και ως εκ τούτου δεν θα έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο (σχετική η ΠΟΛ 1252/2015). Αφορούσε το υπ' αρ. Τ.Π.Υ.2014 του προμηθευτή με Α.Φ.Μ., επί του οποίου δεν παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος, καθώς δεν υφίστατο τέτοια υποχρέωση.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «1. 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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους

λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017** Απόφασης Α.Α.Δ.Ε. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **45§§1 & 2 του Ν. 4174/2013**: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: α), β), γ), δ), ε), στ), ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις ,η) θ)».

Επειδή η προσβαλλόμενη ταμειακή βεβαίωση είναι μη νόμιμη ως στερούμενη του νόμιμου τύπου και ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου και σύνταξη σχετικής έκθεσης, μετά της προσήκουσας αιτιολογίας.

Επειδή η υποχρέωση έκδοσης πράξης πηγάζει, εν προκειμένω, ευθέως από τις διατάξεις του άρθρ. 62 παρ. 1,2 & 3 του Ν.4174/2013, με τις οποίες 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. 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».

Επειδή στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/13** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και αναφορικά με το άρθρο 62 ορίζεται ότι: «...συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου»

Επειδή, στις διατάξεις των παρ. **1 και 2 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013** ορίζεται: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς....2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **6 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «6. *Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».*

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ. 1 και 2γ του άρθρου 36 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι: «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... 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ...γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των αρμοδιοτήτων από την Διοίκηση σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, ο καταλογισμός του επίμαχου προστίμου σε βάρος της του προσφεύγοντος έγινε το πρώτον από και διά της έκδοσης της προσβαλλόμενης ταμειακής βεβαίωσης, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτόν πράξης επιβολής προστίμου του άρθρ. 62 ν. 4174/2013 και ως εκ τούτου αυτή (η ταμειακή βεβαίωση) **παραδεκτώς**, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω η παρατύπως διενεργηθείσα ταμειακή βεβαίωση ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, παρέλκει δε η εξέταση του έτερου ισχυρισμού. Η φορολογική αρχή καλείται, δε, να συντάξει την έκθεση λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ 1252/2015, αλλά και της ΔΕΑΦ Α 1060755 ΕΞ 2017 και κατά περίπτωση να προβεί στην έκδοση πράξης στο χρόνο που προβλέπεται στο άρθρο 36 παρ. 2γ Ν.4174/2013 και να επιδώσει αυτήν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του ίδιου νόμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αρ. πρωτ./.....**2018 ενδικοφανούς προσφυγής** του με Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της με αρ.**2018 ταμειακής βεβαίωσης προστίμου** για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου σε αμοιβές επιχειρηματικής δραστηριότητας της Δ.Ο.Υ. για τυπική πλημμέλεια ήτοι μη τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας έκδοσης και κοινοποίησης πράξης επιβολής προστίμου μετά της σχετικής έκθεσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 5 του Ν.4174/2013. Καλείται δε η αρμόδια Δ.Ο.Υ όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.