



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/03/2020

Αριθμός Απόφασης: 589

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, δια του φορολογικού του εκπροσώπου, – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, με διεύθυνση επικοινωνίας στην Ελλάδα, στη, επί της οδού, κατά της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

Με την υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00 €**, πλέον χαρτοσήμου, διότι υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ. αριθ. εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους **2016**, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του Ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι με την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, επέλεξε απλώς τον κωδικό 319 (Φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής που υποχρεούται να υποβάλει φορολογική δήλωση στην Ελλάδα), που δεν τον είχε επιλέξει με την αρχική δήλωση.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 8 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογούμενος που δεν διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται να ορίσει εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον Κώδικα. Ο Γενικός Γραμματέας με απόφαση του καθορίζει τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 της ΠΟΛ.1283/2013: «1.Φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούται, από 1/1/2014 να ορίσει, φορολογικό εκπρόσωπο με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα, στην ταχυδρομική διεύθυνση του οποίου, η Φορολογική Διοίκηση, θα μπορεί να αποστέλλει κάθε είδους αλληλογραφία σχετική με το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν 4174/2013 «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 έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού».

Επειδή, στις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/2017 ορίζεται 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 (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου.....

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ Α' 97/17-05-1999)

“Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας”: «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώς έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου.

Επειδή, σχετικά με τον κύκλο των προσώπων που δικαιούνται να ασκήσουν ενδικοφανή προσφυγή, το άρθρο 25 του Ν. 2690/1999 ορίζει ότι «...ο ενδιαφερόμενος για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των εννόμων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη

μπορεί με προσφυγή του....». Από την παραπάνω διάταξη προκύπτει, καταρχήν, ότι το έννομο συμφέρον άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής κρίνεται σε σχέση με την αμφισβητούμενη διοικητική πράξη. (Σωτήριος Κ. Κύβελος –Η ενδικοφανής προσφυγή, Εκδόσεις Σάκκουλα 2013, σελ. 137-138). Έτσι, κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, σε περίπτωση σιωπής του νόμου, νομιμοποιείται για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής οποιοσδήποτε υφίσταται βλάβη των εννόμων συμφερόντων του, εκτός αν ορίζει ειδικότερα η εφαρμοστέα διάταξη, περιορίζοντας τον κύκλο των δικαιούμενων να την ασκήσουν. [ΣΤΕ (Ολομ) 1374/1953- πρβλ. και Ε. PREVEDOUROU, *Les recours administratifs obligatoires*, ό.π. ο. 195-196]. Η διεύρυνση, ωστόσο, του κύκλου των προσώπων που μπορούν να αμφισβητήσουν μία διοικητική πράξη δεν συνεπάγεται τη δυνατότητα άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής από οιονδήποτε ενδιαφερόμενο και για οποιονδήποτε λόγο. Αντίθετα, αυτός που την ασκεί, έστω και αν δεν συνδέεται προσωπικά με την πράξη, πρέπει να αποδεικνύει, ενόψει και της ιδιότητάς του, το προβαλλόμενο έννομο συμφέρον του, το οποίο μπορεί να είναι τόσο υλικό, με την έννοια ότι από την εκτέλεση της πράξης προκαλείται σε αυτόν κάποια αποτιμητή χρηματικά βλάβη, όσο και ηθικό, όταν συνεπάγεται καταστάσεις που έχουν ηθική αξία (Ε.ΣΠΗΛΙΩΤΟΠΟΥΛΟΣ, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, τ. 2, ό.π., Α 82, ΣΤΕ 3167/1998, ΣΤΕ (Ολομ) 1374/1953).

Συνεπώς, εκείνοι, οι οποίοι έχουν έννομο συμφέρον, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ΠΔ 18/89 και το άρθρο 64 του Ν. 2717/1999, να ασκήσουν ένα ένδικο βοήθημα, νομιμοποιούνται να ασκήσουν και την ειδικά προβλεπόμενη ενδικοφανή προσφυγή. Αξίζει να επισημανθεί η διατύπωση της ΣΤΕ (Ολομ) 1374/1953 κατά την οποία, αν δεν ορίζεται ειδικώς από τον νόμο, ενδικοφανές μέσο μπορούν να ασκήσουν μόνον όσοι θα μπορούσαν να έχουν ιδιότητα διαδίκου ή θέση διαδίκου σε δίκη που θα ανοιγόταν ύστερα από την άσκηση ενδίκου βοηθήματος κατά της αμφισβητούμενης πράξης. Με βάση τα ανωτέρω το συμφέρον του ασκούντος την ενδικοφανή προσφυγή θα πρέπει να είναι έννομο, με την έννοια ότι το συγκεκριμένο συμφέρον δεν αντίκειται στο δίκαιο, προσωπικό, με την έννοια ότι πρέπει να αφορά τον ενδιαφερόμενο προσωπικά και όχι ένα γενικό κύκλο προσώπων, άμεσο, από την άποψη ότι το προβαλλόμενο προσωπικό συμφέρον πρέπει να συνδέεται αιτιωδώς με το πρόσωπο του προσφεύγοντος χωρίς να παρεμβάλλεται συμφέρον τρίτου, και ενεστώς, δηλαδή να είναι υπαρκτό και όχι μελλοντικό (ΠΡ. ΔΑΓΤΟΓΛΟΥ, *Διοικητικό Δικονομικό Δίκαιο*, ό.π., αριθ. περιθ. 533-555., Μ.Ε. ΠΑΝΑΓΟΠΟΥΛΟΥ, ό.π., ο. 61, Κ. ΡΕΜΕΛΗΣ, ό.π., Σ 93-97).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο φορολογικός εκπρόσωπος ορίζεται για σκοπούς συμμόρφωσης με τις τυπικές υποχρεώσεις του φορολογουμένου που δε διαθέτει ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα και δεν έχει αρμοδιότητα να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή για λογαριασμό του, αν δεν υπάρχει ρητή εξουσιοδότηση.

Επειδή, με την ενδικοφανή προσφυγή ασκείται το δικαίωμα αμφισβήτησης, κάθε πράξης προστίμου ή επιβολής φόρου που έχει εκδοθεί από τη φορολογική αρχή, από τον υπόχρεο ή από τα ρητά οριζόμενα πρόσωπα.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή υπογράφηκε και ως εκ τούτου ασκήθηκε, από τον φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντα, χωρίς ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτει ρητή εξουσιοδότηση του φορολογικού εκπροσώπου από τον υπόχρεο για τη συγκεκριμένη ενέργεια. Κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απαραδέκτως ασκήθηκε από το – **Α.Φ.Μ.** με την ιδιότητα του φορολογικού εκπροσώπου του – **Α.Φ.Μ.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** η οποία υποβλήθηκε για λογαριασμό του από τον πατέρα του, – **Α.Φ.Μ.**, με την ιδιότητά του ως φορολογικού του εκπροσώπου, χωρίς να προσκομίσει σχετική εξουσιοδότηση, ως απαράδεκτης.

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

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

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.