



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 24/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1913

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 Κ.Φ.Δ.

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 [Α.Α.Δ.Ε.] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα, ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
 - της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
 - της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
 - της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου, ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **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:

Η ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, προέβη σε οίκοθεν υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014 και 2015, καθώς ο προσφεύγων κατά το έτος 2019 εισέπραξε αναδρομικά κύριας σύνταξης για τα ως άνω φορολογικά έτη, όπως εμφανίζονται στην εικόνα αποδοχών έτους 2019, και επίσης κατά το έτος 2020 εισέπραξε αναδρομικά κύριας σύνταξης, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, όπως εμφανίζονται στην εικόνα αποδοχών έτους 2020 και σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία που

απέστειλαν οι εργοδότες - φορείς στη Φορολογική Διοίκηση, για τα οποία δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όπως είχε την υποχρέωση, για το φορολογικό έτος 2014 μέχρι την 31/12/2015, για το φορολογικό έτος 2015 μέχρι την 31/12/2016, για το φορολογικό έτος 2016 μέχρι την 31/12/2017 και για το φορολογικό έτος 2017 μέχρι την 31/12/2018. Ως εκ τούτου εκδόθηκαν πράξεις διοικητικού και διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014-2017 σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ.

Ακολούθως, η ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης:

- με τη με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 100,00 ευρώ,
- με τη με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 100,00 ευρώ,
- με τη με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ποσού 100,00 ευρώ,
- με τη με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, ποσού 100,00 ευρώ,
- με τη με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσού 100,00 ευρώ και
- με τη με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ στον προσφεύγοντα, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ποσού 100,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Ο καταλογισμός των υπό κρίση προστίμων έγινε χωρίς έκδοση και κοινοποίηση στον ίδιο των πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική Διαιτητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή» του ΚΦΔ, 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 υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. 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 και, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις που με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και δικαστήρια ουσίας (ΔΕφΑΘ 542/2012), για το προ της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ καθεστώς, σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο γίνεται το πρώτον 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 προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ 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 προσδιορίζεται το πρώτον η φορολογική οφειλή.

Επειδή η ταμειακή βεβαίωση χρεών είναι μη νόμιμη ως στερούμενη ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας ΔΟΥ, της έκδοσης πράξης επιβολής προστίμου, της οποίας να δύναται να εκκινεί τη διαδικασία εκτέλεσης (βλ. ιδίως ΣτΕ 1868/2005). Η υποχρέωση δε έκδοσης πράξης πηγάζει, εν προκειμένω, ευθέως από τις διατάξεις του **άρθρου 62 παρ. 2, 3 και 4 του ΚΦΔ**, με τις οποίες ορίζεται:

«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.»

Επειδή, εξάλλου με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/20-11-2015 στην παράγραφο 14 για τα πρόστιμα του ΚΦΔ διευκρινίστηκε ότι:

«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).

Οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 62 εκδίδονται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ6Α 1036682 ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει.

Η πράξη περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία και δύναται να κοινοποιείται είτε μαζί με την πράξη προσδιορισμού φόρου είτε αυτοτελώς, στην περίπτωση που οι δύο πράξεις δεν εκδίδονται ταυτόχρονα (άρθρο 62 παρ. 2 και 3).»

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η αρμόδια ΔΟΥ δεν εξέδωσε και κατ' επέκταση δεν κοινοποίησε στον προσφεύγοντα πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 62 του ΚΦΔ ως όφειλε, πριν προβεί στην ταμειακή βεβαίωση των υπό κρίση

προστίμων περί εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014-2017.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι:

- η με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - η με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - η με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
 - η με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
 - η με Α.Χ.Κ. ταμειακή βεβαίωση που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
 - η με ταμειακή βεβαίωση που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, πραγματοποιήθηκαν χωρίς να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία της έκδοσης πράξης που να θεμελιώνει την επιβολή των σχετικών προστίμων, και ως εκ τούτου είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για τον λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του Ν.4223/2013 και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας, ενδικοφανούς προσφυγής του και την **ακύρωση** :

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

- της με Α.Χ.Κ. ταμειακής βεβαίωσης που αφορά πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ, περί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

της ΔΟΥ Ηρακλείου Κρήτης, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.