



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08-11-2023

Αριθμός απόφασης: 1820

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604552

Email: ded.ath@aade.gr

**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 με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από 23-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» και Α.Φ.Μ. που εδρεύει στη, Τ.Κ., δια του νόμιμου εκπροσώπου της,, Α.Φ.Μ., κατοίκου, Τ.Κ., κατά των με αριθμούς και/24-05-2023 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017

έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις με αριθμούς και/24-05-2023 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23-03-2023 οικεία έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΠΕ», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις με αριθμούς/24-05-2023 πράξεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, επτά (7) πρόστιμα ποσού ύψους 500,00€ έκαστο (ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.500,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' και παρ. 2 περ. δ' του Ν. 4987/2022, λόγω μη υποβολής αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 23-03-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με την οποία από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, συνεπεία της με αριθμό/26-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π. – ΦΕΚ Α' 252), την 27-01-2023 στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας στη Κρήτης, Τ.Κ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία είναι υπόχρεη τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας (διπλογραφικού λογιστικού συστήματος), δεν υπέβαλε (αρχικές) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022.

Κατόπιν της διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στις ανωτέρω επτά (7) παραβάσεις μη υποβολής (αρχικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, καθεμία εκ των οποίων συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, το οποίο σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. δ' του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, ορίζεται στο ποσό των 500,00€, στην περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, τα όργανα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης συνέταξαν το με αριθμό/27-01-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 για την έγγραφη υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, εντός είκοσι (20) ημερών, καθώς και την ταυτάριθμη πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν νομίμως (την 27-01-2023) στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας.

Στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε, καθώς δεν προσήλθε στην εν λόγω Υπηρεσία, προκειμένου να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστωθεισών παραβάσεων. Εντούτοις, συνεπεία του ελέγχου και κατόπιν του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη μέσω taxisnet στην εκπρόθεσμη υποβολή των με αριθμούς/08-02-2023,/08-02-2023,/08-02-2023, 855723/08-02-2023,/08-02-2023,/08-02-2023 και/01-02-2023 αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα, από την εκκαθάριση των οποίων δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή.

Ακολούθως, τα όργανα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης προέβησαν στη σύνταξη της από 23-03-2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε από την εν λόγω Υπηρεσία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, προκειμένου η τελευταία Υπηρεσία να προβεί στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, οι οποίες εκδόθηκαν εντέλει την 24-05-2023 από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και επιδόθηκαν νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία με συνημμένη την από 23-03-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης επί της οποίας εδράζονται.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και να διαγραφούν τα σχετικά επιβληθέντα σε βάρος της πρόστιμα λόγω μη υποβολής αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014-2018 και 2020-2021 ισχυριζόμενη ότι έστω και εκπρόθεσμα υπέβαλε αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ανωτέρω φορολογικά έτη, από των οποίων την εκκαθάριση δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή άνω των 100,00€, και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να της επιβληθούν τα πρόστιμα αυτά, σύμφωνα με τα οριζόμενα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 «Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ - Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54

και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023).

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 «Υποβολή φορολογικής δήλωσης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ 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. 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.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

...

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 «Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ - Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54 και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023), όπως αυτές ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως, ήτοι από την 28-03-2023, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α β γ δ στ και ιγ της παρ. 1,

...

δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περ. β , γ , δ και στ της παρ. 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

...

Τα πρόστιμα του παρόντος δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:

α) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ,

β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ.».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 ερμηνευτική εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α)

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α της παρ. 2 του άρθρου 54). ...

...

β) Εκπρόθεσμη υποβολή ή μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (παρ. 1 περ. β και γ)

Για την εκπρόθεσμη υποβολή ή τη μη υποβολή δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β), καθώς και δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενων φόρων (άρθρο 54 παρ. 1 περ. γ), επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, όταν ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ όταν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση

απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, και πεντακοσίων (500) ευρώ, εάν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. β και γ της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β, γ και δ της παρ. 2 του άρθρου 54). ...

...

Δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 της φορολογικής αρχής. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.».

Επειδή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Β ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρων και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου», και πιο συγκεκριμένα στο Κεφάλαιο Β «Λοιπά θέματα» (παρ. 1, εδάφια 4 και 5), αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια) καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 23-03-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, συνεπεία της με αριθμό/26-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας για τη διαπίστωση της

ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π. – ΦΕΚ Α΄ 252), την 27-01-2023 στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας στη Κρήτης, Τ.Κ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε (αρχικές) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 4308/2014 και της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που τηρούνται στο υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπόχρεη τήρησης βιβλίων Γ΄ κατηγορίας (διπλογραφικού λογιστικού συστήματος).

Επειδή, δεδομένης της διαπίστωσης ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε στις ανωτέρω επτά (7) παραβάσεις μη υποβολής (αρχικών) δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, καθεμία εκ των οποίων συνεπάγεται την επιβολή προστίμου, το οποίο σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. δ΄ του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022, ορίζεται στο ποσό των 500,00€, στην περίπτωση υποχρέωσης τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, τα όργανα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης συνέταξαν το με αριθμό/27-01-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 για την έγγραφη υποβολή των απόψεων της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, εντός είκοσι (20) ημερών, καθώς και την ταυτάριθμη πράξη προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν νομίμως την 27-01-2023 στο νόμιμο εκπρόσωπο της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση προς ακρόαση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, ωστόσο, προέβη μέσω taxisnet στην εκπρόθεσμη υποβολή των με αριθμούς/08-02-2023,/08-02-2023,/08-02-2023,/08-02-2023,/08-02-2023,/08-02-2023 και/01-02-2023 αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα.

Επειδή, εν συνεχεία, από τα όργανα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης συντάχθηκε η από 23-03-2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και βάσει αυτής η Προϊσταμένη της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τις προσβαλλόμενες με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή με αριθμούς/24-05-2023 πράξεις επιβολής προστίμου, με τις οποίες επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, επτά (7) πρόστιμα ποσού ύψους 500,00€ έκαστο (ήτοι συνολικού ποσού ύψους 3.500,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β΄ και παρ. 2 περ. δ΄ του Ν. 4987/2022, λόγω μη υποβολής αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019),

2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι τα ως άνω επιβληθέντα σε βάρος της πρόστιμα λόγω μη υποβολής αρχικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014-2018 και 2020-2021 πρέπει να διαγραφούν, καθώς υπέβαλε, έστω και εκπρόθεσμα (ήτοι την 01-02-2023 και την 08-02-2023), αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ανωτέρω φορολογικά έτη, από την εκκαθάριση των οποίων δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή άνω των 100,00€, επικαλούμενη τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 «Μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4987/2022 για εκπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για ποσά φόρου κάτω από εκατό (100) ευρώ - Τροποποίηση παρ. 2 άρθρου 54 και προσθήκη παρ. 41 στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του Ν. 5036/2023 (ΦΕΚ Α' 77/28-03-2023).

Επειδή, εντούτοις, οι ως άνω επικαλούμενες από την προσφεύγουσα εταιρεία διατάξεις αφορούν σε εκπρόθεσμες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οι οποίες έχουν υποβληθεί εντός των οριζόμενων από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 18 του ΚΦΔ προθεσμιών.

Επειδή, ωστόσο, ναι μεν, κατά το χρόνο διαπίστωσης της παράβασης (27-01-2023), η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε υποβάλει, ως όφειλε, αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αλλά προέβη στην υποβολή τους συνεπεία του ελέγχου και κατόπιν του με αριθμό 136/27-01-2023 σημειώματος διαπιστώσεων και πέραν των προθεσμιών του άρθρου 18 του ΚΦΔ.

Επειδή, συνεπεία της υποβολής από την προσφεύγουσα εταιρεία των ανωτέρω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, όπως προκύπτει από τις «Σημειώσεις» της από 23-03-2023 οικείας έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου Κρήτης, έχει εκδοθεί για περαιτέρω φορολογικό έλεγχο η με αριθμό/13-02-2023 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Υπηρεσίας για τη διαπίστωση εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας εταιρείας ως προς το φόρο εισοδήματος για τα κρινόμενα φορολογικά έτη (2014-2018 και 2020-2021) και ο εν λόγω φορολογικός έλεγχος βρίσκεται σε εξέλιξη (δεν έχει ακόμη ολοκληρωθεί).

Επειδή, ως εκ τούτου, τα προσβαλλόμενα πρόστιμα του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' & παρ. 2 περ. δ' του Ν. 4987/2022 επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χωρίς, ωστόσο, να ληφθούν υπόψη τα οριζόμενα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις της με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε., σύμφωνα με τις οποίες «δεδομένου ότι η μη υποβολή δήλωσης διαπιστώνεται μόνον κατόπιν ελέγχου, το πρόστιμο του άρθρου 54, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται μόνον εφόσον είναι μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο στα άρθρα 58, 58Α (περ. 2) ή 59, κατά περίπτωση, αντί αυτών, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62».

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων πράξεων επιβολής προστίμου σύμφωνα με τα ανωτέρω και λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων των άρθρων 23, 36 και 63 παρ. 6 του ΚΦΔ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από 23-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΠΕ» και Α.Φ.Μ. και την **ακύρωση** των με αριθμούς και/24-05-2023 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 φορολογικών ετών 2014 (από 01-07-2014 έως 30-06-2015), 2015 (από 01-07-2015 έως 30-06-2016), 2016 (από 01-07-2016 έως 30-06-2017), 2017 (από 01-07-2017 έως 30-06-2018), 2018 (από 01-07-2018 έως 30-06-2019), 2020 (από 01-07-2020 έως 30-06-2021) και 2021 (από 01-07-2021 έως 30-06-2022), αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**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.