



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Θεσσαλονίκη **16/12/2016**

Αριθμός απόφασης: 1569

Τμήμα Α7 - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

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).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος « του» – **Α.Φ.Μ.** κατοίκου Αθηνών, οδός- κατά των υπ' αριθ. Α.Χ.Κ., (Α.Τ.Β.) και Α.Χ.Κ., (Α.Τ.Β.) χρηματικών καταλόγων με τους οποίους βεβαιώθηκαν ποσά τελών χαρτοσήμου 72,00 € και 648,00 € αντίστοιχα καθώς και της με αριθ. Δήλωσης Τέλους Χαρτοσήμου βάσει της οποίας προέκυψαν οι ως άνω ταμειακές βεβαιώσεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τους ως άνω προσβαλλόμενους Α.Χ.Κ. και Α.Χ.Κ. χρηματικούς καταλόγους ταμειακών βεβαιώσεων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.**

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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 βασίζεται το αίτημά του.»

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις της παραγράφου 3 του παρόντος άρθρου. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή όπως γίνεται δεκτό από τη θεωρία, η διαδικασία βεβαιώσεως αποτελείται (κατά την κρατούσα γνώμη) από δύο στάδια: το στάδιο της βεβαίωσης εν ευρεία εννοία και το στάδιο της βεβαίωσης εν στενή εννοία. Στο πρώτο αντιστοιχεί η καταλογιστική πράξη, ενώ στο δεύτερο η ταμειακή βεβαίωση του εσόδου.

Επειδή η πράξη καταλογισμού, που αποτελεί ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη και συνιστά την **εν ευρεία εννοία βεβαίωση του δημοσίου εσόδου**, εκδίδεται από την αρμόδια φορολογική αρχή, βάσει των διατάξεων δημοσίου δικαίου, προσδιορίζεται το οφειλόμενο ποσό και καταλογίζεται εις βάρος του φορολογούμενου.

Επειδή στη συνέχεια, έπεται το στάδιο της **εν στενή εννοία βεβαίωσης του δημοσίου εσόδου**, όπου λαμβάνει χώρα η ταμειακή βεβαίωση του δημοσίου εσόδου μέσω της καταχωρήσεως των στοιχείων του νομίμου τίτλου στο βιβλίο παραλαβής και βεβαίωσης εισπρακτέων εσόδων από τον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ και της εκδόσεως τριπλοτύπου αποδεικτικού παραλαβής του εισπρακτέου εσόδου.

Επειδή στο άρθρο 217 παρ. 1 του Κωδ Διοικ Δικον απαριθμούνται ενδεικτικώς οι πράξεις της διοικητικής εκτέλεσης κατά των οποίων μπορεί να ασκηθεί το ένδικο βοήθημα της ανακοπής στις ως άνω διαφορές είσπραξης δημοσίων εσόδων: «1. Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της Διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά: α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου, β) της κατασχετήριας έκθεσης, γ) του προγράμματος πλειστηριασμού, δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και ε) του πίνακα κατάταξης.»

Επειδή υπό την ισχύ του προγενέστερου των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) νομοθετικού καθεστώτος (άρθρο 2 παρ. 1, 2, 3 και 4 του ν.δ/τος

356/1974 «Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων», ως ίσχυαν), προεβλέπετο, ως όρος νομιμότητας, η ταμειακή (εν στενή εννοία) βεβαίωση του χρέους, ήτοι η καταχώρισή του στο οικείο βιβλίο εισπρακτέων εσόδων, διενεργούμενη μετά την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας ασκήσεως προσφυγής κατά του νομίμου τίτλου ή την απόρριψη της ασκηθείσης κατ' αυτού προσφυγής.

Η διαδικασία αυτή αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), οι οποίες εφαρμόζονται αποκλειστικώς για την είσπραξη των δημοσίων εσόδων που προέρχονται από φορολογικές οφειλές. Από τις τελευταίες αυτές διατάξεις προκύπτει ότι η προβλεπόμενη σ' αυτές πράξη καταχώρισης του τίτλου της φορολογικής οφειλής στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης δεν ταυτίζεται, κατά τη νομική της φύση, με την ταμειακή (εν στενή εννοία) βεβαίωση της οφειλής προς το Δημόσιο, η οποία προεβλέπετο από τις προαναφερθείσες διατάξεις του ΚΕΔΕ, όπως αυτές ίσχυαν προ της ενάρξεως της ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αλλά, αποτελούσα, σε αντίθεση με εκείνη, εσωτερική απλώς διοικητική διαδικασία, μη παράγουσα για το διοικούμενο έννομες συνέπειες, δεν φέρει εκτελεστό χαρακτήρα.

Τούτο, άλλωστε, αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4174/2013, κατά την οποία η εν λόγω καταχώριση, «υπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς εσωτερικής παρακολούθησης της πράξης από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης αλλά και λογιστικής παρακολούθησης της οφειλής που αυτή ενσωματώνει και ουδόλως συνδέεται με το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης [προσδιορισμού του φόρου] ή με το σύννομο της εισπρακτικής διαδικασίας· προβλέπεται δε ρητώς και στη διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν.δ/τος 356/1974 (ΚΕΔΕ), που προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3 του ν. 4224/2013, και στην οποία ορίζονται τα εξής: «*Η είσπραξη: α) στην περίπτωση των εκτελεστών τίτλων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) και β) οποιουδήποτε τίτλου, κατ' εφαρμογή της τελωνειακής νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων των πράξεων επιβολής πολλαπλών τελών, πραγματοποιείται μόνο δυνάμει του τίτλου. Οι τίτλοι του προηγούμενου εδαφίου καταχωρίζονται στα βιβλία εισπρακτέων εσόδων της Φορολογικής Διοίκησης, αποκλειστικά για λόγους παρακολούθησης της οφειλής, χωρίς η καταχώριση να αποτελεί όρο της νομιμότητας της εισπρακτικής διαδικασίας ή της εκτέλεσης [...]».* (ΣτΕ 215-217/2016 επί των προδικαστικών ερωτημάτων των 1600-1602/2016 αποφάσεων του ΔΠΑθ).

Επειδή, οι διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. χαρακτηρίζονται ως ειδικές, εξαιρετικές και προνομιακές. Λόγω της φύσης τους αυτής πρέπει να ερμηνεύονται στενά, χωρίς δυνατότητα επέκτασης σε άλλες περιπτώσεις μη προβλεπόμενες από τον νομοθέτη (ΔΕφΑθ .2313/2010 δημ. nomos).

Επειδή, από τις ανωτέρω 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.Φ.Δ.).

Επειδή οι βεβαιωτικές πράξεις δεν έχουν τον χαρακτήρα διοικητικής πράξης. Απλώς επιβεβαιώνουν ήδη υπάρχουσα ρύθμιση και φυσικά δεν προσβάλλονται ενώπιον των δικαστηρίων.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα βεβαιωτικής πράξης είναι αυτή που εκδίδεται επί απλής διοικητικής προσφυγής εφόσον το διοικητικό όργανο εμμένει απλώς στην πράξη που προσβλήθηκε.

Επειδή, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, στην υπό κρίση περίπτωση, απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά των υπ' αριθ. Α.Χ.Κ. και Α.Χ.Κ. χρηματικών καταλόγων ταμειακών βεβαιώσεων της Δ.Ο.Υ. ... επειδή αποτελούν κατ'ουσία εσωτερική διοικητική διαδικασία μη παράγουσα για τον προσφεύγοντα έννομες συνέπειες και επομένως η εκ τούτων αναφυόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του – Α.Φ.Μ ως απαράδεκτης.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).