



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 43/10-01-2019

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-08-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας επί του με αριθμό πρωτοκόλλου/10-08-2018 αιτήματος τ... προσφεύγο..... .

5. Την ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **14/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτοκόλλου/20-08-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας απορρίφθηκε το με αριθμό πρωτοκόλλου/10-08-2018 αίτημα τ... προσφεύγο..... για διαγραφή του προστίμου ποσού 100,00 € που είχε βεβαιωθεί σε βάρος τ... λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, κατά την 21/12/2016, μέσω διαδικτύου, της με αριθμό καταχώρησης πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, με την οποία προστέθηκαν τα δύο (2) ανήλικα τέκνα τ... ως εξαρτώμενα μέλη.

... προσφεύγ..... Κ. του με Α.Φ.Μ.:, με την με ημερομηνία κατάθεσης **14/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί το ανωτέρω βεβαιωθέν πρόστιμο, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Με την πρώτη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 δεν μεταβλήθηκε κανένα ουσιαστικό στοιχείο σε σχέση με την οικεία αρχική δήλωση τ... προσφεύγο..... και, υπό το πρίσμα των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, δεν στοιχειοθετείται το βεβαιωθέν πρόστιμο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή) παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 49 παράγραφος 1 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ287Α/31-12-2013) και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από την 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 στην 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 την συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής Προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για την λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής.», ορίζεται ότι

«Άρθρο 1.

Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας.

Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις ρητές ή σιωπηρές που εκδίδονται ή συντελούνται από 01/01/2014 και εφεξής σε βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν.4174/2013), οφείλει, πριν από την προσφυγή του στην Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Πεδίο εφαρμογής) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 39 παράγραφος 2 του Ν.4223/2013 και ισχύουν, ορίζεται ότι

«Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος.

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.).

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχера Παιγνια.

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για την βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών

των περιπτώσεων α και β.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 (Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«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 τον νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης,

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.».

Επειδή, με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παράγραφος 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης, στο πλαίσιο της ενδικοφανούς προσφυγής, περιλαμβάνει μόνον τις περιπτώσεις αμφισβήτησης **εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές διαφορές ουσίας** που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ., πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή και σύμφωνα με την νομολογία, η ενδικοφανής προσφυγή **ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών** (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008).

Επειδή, ως **διοικητική πράξη** ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία, με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. **Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι** το τεκμήριο νομιμότητας και η **εκτελεστικότητα**. Η εκτελεστικότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση (Ε. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος Ι, σελίδα 116).

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται:

η) βεβαιωτικές πράξεις, με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα (Ε. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Τόμος ΙΙ, σελίδες 109 – 111).

Επειδή, δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά από την έκδοση μη εκτελεστής διοικητικής πράξης, όπως είναι η πράξη με την οποία η Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν αίτησης του ενδιαφερόμενου, μη υποβληθείσας κατ' ειδική διαδικασία του νόμου, γνωστοποιεί τις απόψεις της για την έννοια και έκταση εφαρμογής φορολογικής διάταξης (ΣτΕ 2095/1997, 675/1995) (Βλαδίμηρος Μωυσίδης, *Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας*, Εκδόσεις Σάκκουλα, 2012, σελίδες 315 – 316).

Επειδή, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας προέβη στην βεβαίωση προστίμου ποσού 100,00 € σε βάρος τ... προσφεύγο..... (Α.Τ.Β./15-06-2018 και Α.Χ.Κ./15-06-2018), για εκπρόθεσμη υποβολή, κατά την 21/12/2016, μέσω διαδικτύου, της με αριθμό καταχώρησης πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε χρεωστικό ποσό 662,03 € (Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση, με αριθμό ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 21/12/2016). Ακολούθως, ... προσφεύγ..... υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Βέροιας το με αριθμό πρωτοκόλλου/10-08-2018 αίτημα για διαγραφή του ανωτέρω προστίμου, επί του οποίου έλαβε την με αριθμό πρωτοκόλλου/20-08-2018 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Επειδή, από τα ανωτέρω εκτεθέντα συνάγεται ότι **η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας στερείται εκτελεστότητας**, δεδομένου ότι αποτελεί **έγγραφο απάντηση πληροφοριακού χαρακτήρα**. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βέροιας δεν επεισήλθε στην ουσία της υπόθεσης, παρά μόνον παρέθεσε στ...ν προσφεύγο..... το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο. **Η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση** δεν θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις, δεν επιφέρει έννομες συνέπειες, δεν ενέχει το στοιχείο του διοικητικού καταναγκασμού και, ως εκ τούτου, **δεν είναι εκτελεστή και προσβάλλεται απαραδέκτως**.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη ως απαράδεκτης** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... **Κ. του** με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό πρωτοκόλλου/20-08-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βέροιας.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

Κατά της Απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση Προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.