



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 9/6/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1462

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζα 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β'.../26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

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' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **15/2/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:...** κατά α) της με αριθ. **.../28-12-2021** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, β) της με αριθ. **.../28-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, γ) της με αριθ. **...28-12-2021** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015, δ) της με αριθ. **.../28-12-2021** πράξης οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, ε) τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της ΔΟΥ Καβάλας, στ) των με αριθ. **.../3-2-2022** ατομικών ειδοποιήσεων χρεών της ΔΟΥ Καβάλας, ζ) του με αριθ. **...7-12-2021** σημειώματος διαπιστώσεων της ΔΟΥ Καβάλας και των συνημμένων του πράξεων προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 της και προστίμου ΦΠΑ φορ. έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα

5. Τις ανωτέρω οριστικές και προσωρινές πράξεις, εκθέσεις, ατομικές ειδοποιήσεις και το σημείωμα διαπιστώσεων των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **15/2/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** η οποία κατατέθηκε **εκπρόθεσμα** 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 τη με αριθ. **.../28-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο οπωροκηπευτικών, πρόστιμο συνολικού ύψους 3.787,04€, λόγω λήψης από 1/1/2015 έως και τις 16/10/2015 έξι (6) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 9.467,60€ πλέον ΦΠΑ 1.230,79€ έκδοσης της εταιρείας «...» με **ΑΦΜ:...**, παράβασης που επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. β' του Ν.4337/2015, δη πρόστιμο ίσο με το 40% της αξίας του κάθε στοιχείου, ήτοι 9.467,60€ X 40%.
- Με τη με αριθ. **.../28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 2.461,58€, πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013 1.230,79€ και εισφορά αλληλεγγύης 226,15€ δη σύνολο φόρου **3.918,52€**, λόγω προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη του (ως λογιστικής διαφοράς) της καθαρής αξίας των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. **...28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά κύριου φόρου 1.230,79€, και πρόστιμο του άρθρου 58α του Ν.4174/2013 615,40€ δη σύνολο φόρου **1.846,19€**, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του ΦΠΑ των παραπάνω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.
- Με τη με αριθ. **.../28-12-2021** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **615,39€**, λόγω έκπτωσης φόρου βάσει των προαναφερθέντων ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθρο 79

N.4472/2017, δη πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εκπέστηκε, ήτοι 1.230,79€ * 50%.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από **28/12/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου προστίμου (άρθρου 7 παρ. 3&5 του Ν.4337/2015, Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, και προστίμου ΦΠΑ της ΔΟΥ Καβάλας, σε εκτέλεση της με αριθ. **...2021** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. **...04-09-2020** δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Υπ/νσης Ελέγχων Λάρισας, (αρ. πρωτ. εισ. ΔΟΥ Καβάλας **.../09-09-2020**), και η συνημμένη του από 10/8/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΚΦΑΣ (Ν.4092/13), των ΕΛΠ (Ν.4308/14) και ΚΦΔ (Ν.4174/2013) της ίδιας ελεγκτικής αρχής, για την εκδότρια εικονικών φορολογικών στοιχείων εταιρεία με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ:....**. Στους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων από την εν λόγω επιχείρηση, περιλαμβάνεται και η προσφεύγουσα.

Πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, από την φορολογική αρχή συντάχθηκε το με αριθ. **...07-12-2021** σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και οι σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 της και προστίμου ΦΠΑ φορ. έτους 2015, και ο προσφεύγων καλούνταν εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών από την επίδοση τους να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Τα εν λόγω έγγραφα, επιδόθηκαν στον εξουσιοδοτημένο λογιστή (...) του προσφεύγοντος στις 07/12/2021. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος, υπέβαλε εμπρόθεσμα στη ΔΟΥ Καβάλας το με αρ.πρωτ. **.../24-12-2021** υπόμνημα με τις απόψεις του, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο αλλά δεν τροποποίησε το πόρισμά του.

Επιπλέον, ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα των με αριθ. **.../3-2-2022** ατομικών ειδοποιήσεων χρεών της ΔΟΥ Καβάλας που εκδόθηκαν κατόπιν βεβαίωσης των φόρων και προστίμων που προέκυψαν με τις προαναφερθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων και εκθέσεων, ατομικών ειδοποιήσεων και του σημειώματος διαπιστώσεων και των σχετικών προσωρινών πράξεων, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

1. Αδυνατούσε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των 30 ημερών, λόγω ασθένειάς του.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Οι συναλλαγές ήταν πραγματικές. Μη νόμιμη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Καλοπιστία του ως λήπτη.
3. Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της επιείκειας, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη στο κράτος καθώς και της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.

4. Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου να επιβάλει πρόστιμα και να καταλογίσει φόρους στο φορ. έτος 2015.
5. Με τη με αριθ. **...28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015 και με τη με αριθ. **.../28-12-2021** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, του καταλογίζεται δύο φορές το ίδιο ποσό προστίμου (615,40€).

Ως προς τις με αριθ. .../3-2-2022 ατομικές ειδοποιήσεις χρεών της ΔΟΥ Καβάλας, το με αριθ. ...7-12-2021 σημείωμα διαπιστώσεων και τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 της και προστίμου ΦΠΑ φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει πως 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.

Επειδή, με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1064/17 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013» ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη 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 εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του ανωτέρω νόμου 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 ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν 4174/2013, 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 το 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».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 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.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, 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 στο πλαίσιο της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και η αιτιολογία αυτών, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών, ούτε σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφερόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

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 (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων στρέφεται κατά των με αριθ. .../3-2-2022 ατομικών ειδοποιήσεων χρεών της ΔΟΥ Καβάλας, που έχουν αποκλειστικά και μόνο πληροφοριακό χαρακτήρα, δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν εντάσσονται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 63 του ν.4174/2013 και άρα στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. Περαιτέρω, στρέφεται κατά του με αριθ. ...7-12-2021 σημειώματος διαπιστώσεων της ΔΟΥ Καβάλας και των συνημμένων του πράξεων προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 της και προστίμου ΦΠΑ φορ. έτους 2015, που συνιστούν προπαρασκευαστικές ενέργειες και όχι εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, **απαράδεκτως** ασκείται η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή τόσο ως προς τις με αριθ. .../3-2-2022 ατομικές ειδοποιήσεις χρεών της ΔΟΥ Καβάλας, όσο και ως προς το με αριθ. ...7-12-2021 σημείωμα διαπιστώσεων της ΔΟΥ Καβάλας και των συνημμένων του πράξεων προσωρινού προσδιορισμού προστίμου αρ. 7 παρ. 3 και 5 ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, ΦΠΑ φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2015 της και προστίμου ΦΠΑ

φορ. έτους 2015 καθώς συνιστούν προπαρασκευαστικές ενέργειες και όχι εκτελεστές διοικητικές πράξεις.

Ως προς τις οριστικές πράξεις και τις συμπροσβαλλόμενες σχετικές εκθέσεις ελέγχου

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.... ».

Επειδή, με το άρθρο 63 παρ.1 του ν. 4174/2013 καθώς και με το άρθρο 2 παρ. 1 της ΠΟΛ.1064/2017 ορίζεται για την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, ανατρεπτική προθεσμία τριάντα (30) ημερών αρχόμενη από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες **εκθέσεις επίδοσης** του αρμόδιου υπαλλήλου της ΔΟΥ Καβάλας στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντος **Το...**, **στις 29/12/2021** κοινοποιήθηκαν η με αριθ. **.../28-12-2021** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορ. έτους 2015, η με αριθ. **.../28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, η με αριθ. **...28-12-2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού / επιβολής προστίμου ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 1/1 - 31/12/2015 και η με αριθ. **.../28-12-2021** πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου του άρθρου 79 του ν.4472/2017 φορ. έτους 2015 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας μετά των σχετικών εκθέσεων ελέγχου. Επομένως βάσει των διατάξεων του αρ. 63 παρ.1 του Ν.4174/2013 η τριανταήμερη προθεσμία υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής εκκίνησε στις **30/12/2021** και έληξε στις **28/1/2022**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αδυνατούσε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή κατά των προσβαλλόμενων πράξεων εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των 30 ημερών, λόγω ασθένειάς του. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι από τις 25/1/2022 υπέστη οξεία οσφυαλγία και αιμωδίες δεξιού σκέλους με αποτέλεσμα να ακινητοποιηθεί και να παραμείνει κλινήρης για 15 ημέρες και στη συνέχεια στις 9/2/2022 διαγνώστηκε με μοριακή ανίχνευση θετικός στον κορονοϊό με αποτέλεσμα να τεθεί σε υποχρεωτική καραντίνα. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή α) την από 25/1/2022 ιατρική γνωμάτευση ιδιώτη γιατρού

στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων λόγω οσφυαλγίας χρήζει παραμονής κατ' οίκον από 25/1 έως 31/1/2022, β) την από 14/2/2022 γνωμάτευση χορήγησης αναρρωτικής άδειας ιδιώτη γιατρού στην οποία αναφέρεται ότι ο προσφεύγων πάσχει από οξεία οσφυαλγία και του χορηγείται αναρρωτική άδεια από 25/1/2022 και για χρονικό διάστημα 15 ημερών, γ) την από 9/2/2022 μοριακή ανίχνευση του SARS – CoV-2 ιδιωτικού διαγνωστικού κέντρου.

Επειδή, ωστόσο, τα πραγματικά περιστατικά που επικαλείται ο προσφεύγων δεν στοιχειοθετούν την έννοια της ανωτέρας βίας και δε δικαιολογούν απόλυτη αδυναμία εμπρόθεσμης κατάθεσής της, που θα μπορούσε να διενεργηθεί μέσω τρίτου προσώπου π.χ. πληρεξούσιου δικηγόρου (ΣΤΕ 1325/2019). Εξάλλου, όπως προαναφέρθηκε, ο ίδιος ο προσφεύγων, κατά το στάδιο του ελέγχου είχε χορηγήσει εξουσιοδότηση σε τρίτο πρόσωπο, τον **...(λογιστή)**, να διενεργήσει διαδικαστικές πράξεις (παραλαβή σημειώματος διαπιστώσεων, παραλαβή οριστικών πράξεων ελέγχων).

Επειδή, κατόπιν των παραπάνω, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται παρελκυστικά. Η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε **εκπρόθεσμα** την **15/2/2022**, ήτοι μετά την πάροδο της ανατρεπτικής προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, και ως εκ τούτου **απορρίπτεται ως απαράδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **15/2/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...** ως **απαράδεκτης**.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.