



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-06-2020
Αριθμός Απόφασης: 1028

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

**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' 170/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 Π.Ν.Π. (Α' 75).
5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης απορριπτικής απάντησης, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** επί της υπ. αριθ. Αίτησης του (άρθρου 34 Ν.4174/2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Την ανωτέρω τεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την υπ. αριθ. πρωτ. (άρθρου 34 Ν.4174/2013) αίτηση του προς τον Προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ.** αιτήθηκε: α) τη «διόρθωση» της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007 - 31/12/2007, με την οποία του καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους **17.900,00 ΕΥΡΩ**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι έλαβε τέσσερα εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **44.750,00 ΕΥΡΩ** και β) τη «διόρθωση» της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005 - 31/12/2005, με την οποία του καταλογίστηκε πρόστιμο ύψους **23.993,95 ΕΥΡΩ**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι έλαβε δύο εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας **59.984,88 ΕΥΡΩ**. Ο Προϊστάμενος της **Δ.Ο.Υ.** δεν απάντησε στην προαναφερόμενη αίτηση του προσφεύγοντος και κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης ασκήθηκε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική

Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.

Επειδή, ειδική περίπτωση έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου συνιστά η έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. το άρθρο 19 ν. 4174/2013). Στην περίπτωση αυτή, και κατά ρητή πρόβλεψη της διάταξης του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34, η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου **μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση**. Δεδομένου ότι η περίπτωση αυτή αφορά μόνο εκδοθείσες πράξεις διοικητικού προσδιορισμού, ως προς τα λοιπά είδη προσδιορισμού σημειώνονται τα ακόλουθα: [...] γ) **Για τη διόρθωση του διορθωτικού προσδιορισμού** ισχύει η ειδική προαναφερθείσα πρόβλεψη του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 34. (Ι.Γ. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 861-862).

Επειδή, η πράξη προσδιορισμού του φόρου αποτελεί την κύρια εκδήλωση της συνταγματικής αρχής της βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 2 Σ) στη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου. Χαρακτηρίζεται από ιδιαίτερη σταθερότητα, σε σημείο που να γίνεται λόγος στη θεωρία για «οριστικότητα» ή «αυξημένη ουσιαστική ισχύ» των πράξεων της φορολογικής αρχής, η οποία εκδηλώνεται αφενός με το μη ανακλητό αυτής και αφετέρου με το ανεπίτρεπτο οποιουδήποτε προληπτικού ή κατασταλτικού ιεραρχικού ελέγχου (Για την αρχή της οριστικότητας βλ. Σ. Δέση, Η κωδικοποίηση των γενικών αρχών της διοικητικής διαδικασίας (ν. 2690/1999) και η ιδιαιτερότητα της καταλογιστικής του φόρου πράξης σ. 600 επ.·Κ. Φινοκαλιώτη, Φορολογικό Δίκαιο, υποσ. 13, σ. 461 επ., - Λ. Θεοχαρόπουλο, Φορολογικόν Δίκαιον, υποσ. 11, σ. 189· Θεοχαροπούλου, ό.π., υποσ. 8, σ. 544 επ.). Σύμφωνα με τις σχετικώς διατυπωθείσες θέσεις της θεωρίας και νομολογίας, συνέπεια της αρχής της οριστικότητας είναι ότι η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν είναι, κατ' αρχήν, δυνατό να ανακληθεί ακόμα κι όταν είναι παράνομη (Σύμφωνα με τον Α. Θεοχαρόπουλο, ό.π., υποσ. 11, σ. 192, η φορολογική αρχή «από και δια της εκδόσεως εφάπαξ της πράξεως προσδιορισμού αποξενούται της επί της φορολογικής υποθέσεως εξουσίας της και δεν επιτρέπεται πλέον εις αυτήν να προβεί σε ανάκληση». Τη θέση αυτή ακολουθεί πάγια και η νομολογία, βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 2326/1983, Δελτίο Νομολογίας ΣτΕ 1983, σύμφωνα με την οποία «...επιφυλασσομένων των τυχόν δι' ειδικών διατάξεων προβλεπομένων αντιθέτων ρυθμίσεων, τα εκδώσαντα τας κατά το άρθρον 73 ΚΦΔ πράξεις προσδιορισμού φόρου κ.λπ. όργανα δεν δύναται πλέον, αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν αιτήσεως, να ανακαλέσουν ή να τροποποιήσουν λόγω νομικών ή ουσιαστικών πλημμελειών, τας περί των πρόκειται πράξεις των, αι οποίαι συνεπώς, ως μη δυνάμεναι να ανακληθούν κατά τας γενικές περί ανακλήσεως αρχάς, είναι αμετάκλητοι από της τελειώσεως των επιβαλλομένων δια την έκδοσιν αυτών διατυπώσεων, δυνάμεναι ν' ακυρωθούν ή

να τροποποιηθούν μόνον υπό του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου κατόπιν ασκήσεως προσφυγής...»), σε αντίθεση με τις λοιπές ατομικές διοικητικές πράξεις, οι οποίες ανακαλούνται, κατ' αρχήν, ελεύθερα εφόσον είναι παράνομες, συνεπεία της αρχής της νομιμότητας (16. Κ Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, υποσ. 13, σ. 461). Παρέκκλιση από την αρχή της οριστικότητας καθιερωνόταν στο προϊσχύσαν δίκαιο με την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 2238/1994 (διοικητικού χαρακτήρα) διαδικασία ακύρωσης ή τροποποίησης οριστικής εγγραφής για τους συγκεκριμένους περιοριστικά αναφερόμενους στη διάταξη, λόγους. Μετά την εισαγωγή των διατάξεων του Κώδικα, μπορεί να υποστηριχθεί ότι η αρχή της οριστικότητας κάμπτεται στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Με την καθιέρωση της ειδικής διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63. Επιγραμματικά αναφέρεται ότι μέσω της διαδικασίας αυτής παρέχεται η δυνατότητα διοικητικής ακύρωσης ή τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων προσδιορισμού του φόρου, μέσω της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί της ενδικοφανούς προσφυγής χωρίς μάλιστα δυνατότητα της φορολογικής Αρχής να προσφύγει κατά της εν λόγω απόφασης. β) Με τη διάταξη του άρθρου 34, με την οποία δίδεται στη Φορολογική Διοίκηση το δικαίωμα να προβεί σε μεταγενέστερη διόρθωση ήδη εκδοθείσας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, σε περίπτωση που προκύψουν νέα στοιχεία τα οποία επηρεάζουν τον υπολογισμό της φορολογικής οφειλής όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. (Ι.Γ. Φωτόπουλου, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 766-767).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 63 του Ν.4174/2013, 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 προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.

Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως εκάστοτε ισχύει».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 1 και 2 της ΠΟΛ.1064/2017 διευκρινίζεται 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 εμπíπτουν 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..... 1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο 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, σελ.116).

Επειδή, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣΤΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του αιτήματος, δυνάμει του άρθρου 34 ν. 4174/2013, διόρθωσης των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου ΚΒΣ, οι οποίες εκδόθηκαν μετά τον διενεργούμενο φορολογικό έλεγχο, αποτελεί πράξη πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν συγκεντρώνει δηλαδή τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστικότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντα διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση.

Επειδή, τόσο η υπ. αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου όσο και η υπ. αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου στις και ο προσφεύγων, εφόσον αμφισβητούσε τις ανωτέρω πράξεις, έπρεπε να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή εντός 30 ημερών, από την κοινοποίηση των πράξεων, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της

ειδικής διοικητικής διαδικασίας. Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε ενδικοφανή προσφυγή, εντός της ως άνω προθεσμίας και ως εκ τούτου οι υπό εξέταση καταλογιστικές πράξεις κατέστησαν οριστικές και πλέον δεν μπορούν να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν, ούτε με υποβολή ενδικοφανούς προσφυγής, ούτε με υποβολή δικαστικής προσφυγής. Επισημαίνεται, ότι σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.4174/2013, ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης, συνεπεία της οποίας έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου και όχι πράξη διορθωτικού προσδιορισμού όπως εν προκειμένω, κατά της οποίας δύναται να ασκηθεί η κατά το άρθρο 63 ενδικοφανής προσφυγή και περαιτέρω προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Συνεπώς η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή είναι απαράδεκτη καθώς ασκήθηκε κατά σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, που έχει πληροφοριακό χαρακτήρα και δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του – **Α.Φ.Μ.** ως απαράδεκτης.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ο Προϊστάμενος
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.