



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 18-09-2023

Αριθμός απόφασης: 709

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 Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ.** της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ημερομηνία και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: **1)** της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της **2)** του ως ομόρρυθμου μέλους και διαχειριστή της ανωτέρω εταιρίας και **3)** της ως ομόρρυθμου μέλους της ανωτέρω εταιρίας, κατά **α)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, **β)** της με αριθμό πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του

ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2020 γ) της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, δ) της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ΚΦΔ της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής: 1) της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της 2) τουως ομόρρυθμου μέλους και διαχειριστή της ανωτέρω εταιρίας και 3) της ως ομόρρυθμου μέλους της ανωτέρω εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου κίνησης (πρατήριο), πρόστιμο ύψους **96.200,00€**, λόγω μη διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με Α.Μ., στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις (ύψος προστίμου 4.300,00€, ήτοι 100,00€X43) και λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τους Φ.Η.Μ. με Α.Μ. στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε εννιακόσιες δεκαεννιά (919) περιπτώσεις (ύψος προστίμου 91.900,00€, ήτοι 100,00€X919), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

- Με την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, πρόστιμο ύψους **1.300,00€**, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τους Φ.Η.Μ. με Α.Μ., στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε δεκατρείς (13) περιπτώσεις (100,00€X13), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

- Με την υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, πρόστιμο ύψους **1.100,00€**, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τους Φ.Η.Μ. με Α.Μ. στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε ένδεκα (11) περιπτώσεις (100,00€X11), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ΚΦΔ.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται στην από έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας, που συντάχθηκε δυνάμει των υπ' αρ. εντολών ελέγχου, με ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2019-17/06/2021.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και της έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης-Υποδιεύθυνσης Ε' Λάρισας, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Νόμω αβάσιμο των πράξεων επιβολής προστίμου και της σχετικής έκθεσης ελέγχου. Η ΠΟΛ 1208/2018, που εκδόθηκε βάσει της εξουσιοδοτικής διάταξης του άρ. 20 παρ. 6 του Ν. 3842/2010 και με την οποία ορίστηκε η υποχρέωση διαβίβασης δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων από Φ.Η.Μ. πρατηρίων υγρών καυσίμων σε ημερήσια βάση στην Α.Α.Δ.Ε., καταργήθηκε με την ΠΟΛ 1155/19-07-2021. Ο λόγος έκδοσης της εν λόγω ΠΟΛ, μεταξύ άλλων, ήταν όπως αναφέρει και το προοίμιο της ΠΟΛ (αρίθμηση 16) η ανάγκη παροχής πρόσθετου χρόνου για τη διευκόλυνση των φορολογούμενων ως προς την εκπλήρωση της υποχρέωσης ηλεκτρονικής διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων ενεργειακών προϊόντων στην Α.Α.Δ.Ε.

2) Παράβαση ουσιαστικής διάταξης νόμου – πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου ως προς το ύψος των προστίμων και των σχετικών διατάξεων που εδράζονται αυτά. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, δεδομένου ότι στην περίπτωση της μη διαβίβασης δεδομένων των εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε., το επιβαλλόμενο πρόστιμο θα έπρεπε να ανέρχεται με βάση την παρ. 2 περ. α' του άρ. 54 του ΚΦΔ, άπαξ στο ποσό των 100,00€ ανά φορολογικό έτος και όχι να επιβάλλεται πρόστιμο 100,00 για κάθε ημέρα καθυστέρησης διαβίβασης των δεδομένων.

3) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας (άρ. 25 παρ. 1 του Συντάγματος) και της χρηστής διοίκησης.

Ως προς το παραδεκτό της άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής παραθέτουμε τα κάτωθι:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του ΚΦΔ 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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. {...}».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος: α) ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώζ έννομο συμφέρον, ή β) στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου». Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, άμεσο και προσωπικό έννομο συμφέρον να αμφισβητήσει την ύπαρξη και την έκταση οφειλής έχει αυτός που μνημονεύεται συγκεκριμένα στην οικεία πράξη, είτε ως αμέσως βαρυνόμενος είτε ως αλληλεγγύως υπόχρεος σε καταβολή (ΣτΕ 2208-2223, 2381/2013 πρβλ. ΣτΕ 1316-7/2012 επταμ., 571, 611, 2597, 4116/2001, 4327/1998, 4166/1999, 1764/ 1994 επταμ, 612/1992, 108/1992 επταμ., 2492/1991, 4448-50/1987, κ.α.), καθώς και όποιος έχει ίδια και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση βάσει ειδικής διάταξης νόμου (ΣτΕ 2208/2013, 2381/2013 πρβλ. 3503/1999 κ. α.), από την οποία απορρέει και δικαίωμα προς άσκηση προσφυγής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Ν. 4072/2012: «1. Ομόρρυθμη είναι η εταιρεία με νομική προσωπικότητα που επιδιώκει εμπορικό σκοπό και για τα χρέη της οποίας ευθύνονται παράλληλα όλοι οι εταίροι απεριόριστα και εις ολόκληρον.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 4 (7), (5) του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, «Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεση του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα».

Επειδή, τα αλληλεγγύως συνυπεύθυνα με το ν.π. πρόσωπα μπορούν να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης παράλληλα με το νομικό πρόσωπό ή τη νομική οντότητα οποιοδήποτε

δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα και συνεπώς ενδικοφανή προσφυγή στη ΔΕΔ, κατά τις διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, προβάλλοντας λόγους περί ελλείψεως των κατά νόμον προβλεπόμενων προϋποθέσεων γένεσης της αλληλέγγυας ευθύνης τους ή, πέραν των λόγων αυτών και λόγους, αναγόμενους στη νομιμότητα της οικείας καταλογιστικής πράξης ή της εν γένει φορολογικής οφειλής του κυρίως υπόχρεου νομικού προσώπου (2816/2020 απόφαση ΣτΕ).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 1 του Ν. 2717/99: «1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για οποιονδήποτε τυπικό λόγο και σε κάθε περίπτωση, εκτός από αυτή της απόρριψής της ως εκπρόθεσμης, καθώς και όταν ο προσφεύγων κλήθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 28 παράγραφος 3, 139Α και 277 παράγραφος 1 του παρόντος Κώδικα. Η προσφυγή αυτή ασκείται εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση της τελεσιδικής απόφασης και τα αποτελέσματα της άσκησής της ανατρέχουν στο χρόνο άσκησης της πρώτης».

Με την ως άνω διάταξη καθίσταται ως δικονομικός κανόνας η αρχή κατά την οποία, επιτρέπεται μόνο μία φορά να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσης κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Έτσι, αποκλείεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, αδιάφορα από τους προβαλλόμενους λόγους και ανεξάρτητα από την τύχη της πρώτης (πρβλ. Ολ ΣτΕ 3840/2009, 3620/1995 ΣτΕ 97/2011, 1306/2010 κ.ά.). Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, ως πρώτη προσφυγή θεωρείται εκείνη που προηγήθηκε χρονικά, δηλαδή εκείνη για την οποία συντάχθηκε χρονικά προγενέστερη πράξη κατάθεσης (3627/2013 ΔΕΦ ΑΘ).

Επειδή, από την εταιρεία με την επωνυμία δια του νόμιμου εκπροσώπου της (διαχειριστή), καθώς και από τον ανωτέρω, ενεργούντα ατομικά και από την, αλληλέγγυα υπεύθυνα πρόσωπα εκ της ιδιότητάς τους ως ομόρρυθμα μέλη αυτής, ασκήθηκε κατά των ίδιων πράξεων, η με αρ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολήςενδικοφανής προσφυγή με όμοιο περιεχόμενο, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αρ. απορριπτική απόφαση της υπηρεσίας μας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται **απαράδεκτως**, τόσο από την εταιρεία με την επωνυμία δια του νόμιμου εκπροσώπου της (διαχειριστή), καθώς και από τον ανωτέρω, ενεργούντα ατομικά όσο και από την, αλληλέγγυα υπεύθυνα πρόσωπα εκ της ιδιότητάς τους ως ομόρρυθμα μέλη αυτής, λόγω άσκησης έτερης ενδικοφανούς προσφυγής κατά των ίδιων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη ως απαράδεκτης** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής: **1)** της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της **2)** τουως ομόρρυθμου μέλους και διαχειριστή της ανωτέρω εταιρίας και **3)** της ως ομόρρυθμου μέλους της ανωτέρω εταιρίας.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

**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.