



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.12.2023

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: e1258

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aae.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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. Της με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 03.08.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία «.....
.....-.....»

με Α.Φ.Μ. νομίμως εκπροσωπούμενου (πρακτικό γενικής συνέλευσης/2023) από τον του, Α.Φ.Μ.(πρόεδρο έως τις/...../2023 ημερομηνία διακοπής εργασιών συλλόγου), κατά α) της υπ' αρ./19.06.2023 ατομικής ειδοποίησης χρεών β) της υπ' αρ./31.05.2023 πράξης επιβολής προστίμου για διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους (αρ.8§7 ν.2515/1997 και αρ. 8§1 ν.2523/1997) φορ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και γ) του υπ' αρ./...../2023 προσωρινού προσδιορισμού τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα (αρ. 8 ν.2515/1997) φορ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 03.08.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. νομίμως εκπροσωπούμενου από τον του, Α.Φ.Μ.(πρόεδρο έως τις/02/2023 ημερομηνία διακοπής εργασιών συλλόγου) 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' αριθ./31.05.2023 πράξη επιβολής προστίμου για διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους (αρ.8§7 ν.2515/1997 και αρ. 8§1 ν.2523/1997) φορ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα σύλλογο, πρόστιμο ποσού 10.000,00€ λόγω μη καταβολής του νόμιμου τέλους για διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων κατόπιν εγκατάστασης δύο (2) ειδικά διασκευασμένων τραπεζιών με σταθερή ή μη επικάλυψη ειδικού υφάσματος (τσόχας) ή άλλου πρόσφορου μέσου, κατά παράβαση του άρθρου 8 του ν. 2515/1997 (όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 10 παρ. 2 του ν. 3037/2022) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2523/1997, που επισύρει την κύρωση της παρ. 7 σε συνδυασμό με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου, ήτοι 1.000,00€ x 5 x 2.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από05.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2515/1997 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου που διενήργησε την01.2023 το Τμήμα Ασφαλείας

Προηγήθηκε η έκδοση και κοινοποίηση στον προσφεύγοντα σύλλογο του υπ' αρ. .../24.04.2023 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του αρ. 28 του ΚΦΔ και του προσβαλλόμενου με αριθμ./...../2023 προσωρινού προσδιορισμού τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα αρ. 8 του ν.2515/1997 φορ. έτους 2023.

Περαιτέρω, με την υπ' αρ./19.06.2023 ατομική ειδοποίηση χρεών του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ενημερώθηκε ο προσφεύγων σύλλογος για τις σε βάρος του οφειλές συνολικού ποσού 10.000,00€ (κατόπιν βεβαίωσης του προαναφερθέντος προστίμου).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- νομικά πλημμελής, αβάσιμη και με παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω παράλειψης διενέργειας αυτοτελούς ελέγχου, η απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας
- αόριστες αναπόδεικτες και ελλιπείς οι εκθέσεις ελέγχου του ΤΑ στις οποίες βασίστηκε η προσβαλλόμενη απόφαση
- παραβίαση της χρηστής διοίκησης

Ως προς την υπ' αρ./19.06.2023 ατομική ειδοποίηση χρέους και τον υπ' αρ./...../2023 προσωρινό προσδιορισμό τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα (αρ. 8 ν.2515/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Επειδή, με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:« 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:« 1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.»

Επειδή, με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:« 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.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι: «Άρθρο 1 «Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας» 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.. 2. Η άσκηση οποιασδήποτε άλλης διοικητικής προσφυγής κατά των υποκειμένων στην ενδικοφανή προσφυγή πράξεων των φορολογικών αρχών, είναι απαράδεκτη. Άρθρο 2 «Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής» 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.»

Επειδή, στην παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών 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 τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

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.Δ.Δ.).

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 65 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν. 4978/2022) «1. Πριν από την έναρξη της εκτέλεσης ο οφειλέτης μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης και κατά του νομίμου τίτλου. Με την ανακοπή επιτρέπεται η προβολή αντιρρήσεων ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, καθώς και η αμφισβήτηση της ουσιαστικής βασιμότητας της απαίτησης του Δημοσίου, εφόσον ο προσδιορισμός της δεν έχει ανατεθεί σε δικαστήρια ή σε διοικητικές επιτροπές που αποφαινόμενοι με δύναμη δεδουλευμένου.»

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «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, με το άρθρο 45 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν 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 Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού, ι) στην περίπτωση του άρθρου 63B, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.»

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, στοιχείο της προϋπόθεσης του παραδεκτού, σχετικό με τη φύση της πράξης ως διοικητικής, είναι η άσκηση δημόσιας εξουσίας με την πράξη, δηλαδή, η θέσπιση κανόνα δικαίου, ατομικού (με την ατομική πράξη) ή απρόσωπου (με την κανονιστική πράξη), για την ικανοποίηση συγκεκριμένου δημόσιου σκοπού, στο πλαίσιο μιας έννομης σχέσης που προβλέπεται από τους κανόνες του διοικητικού δικαίου (ΣΕ 3588/1987, λειτουργικό κριτήριο), με μόνη τη βούληση του διοικητικού οργάνου, που διατυπώνεται στην πράξη και συνακόλουθα, η εκτελεστότητα της πράξης (ανωτ. αριθ. 93 και 104).

Συνεπώς, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με αίτηση ακυρώσεως πράξεις των διοικητικών οργάνων, που στερούνται εκτελεστότητας, επειδή δεν θεσπίζουν κανόνα δικαίου, εκτός εάν συντρέχουν λόγοι ασφάλειας δικαίου (ΣΕ 147/2002). Οι κυριότερες από τις πράξεις αυτές είναι: ... δ) Έγγραφα, με τα οποία παρέχονται στον διοικούμενο ή σε άλλη αρχή πληροφορίες ή γίνονται ανακοινώσεις προς αυτούς. ... στ) Προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται της έκδοσης μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι απλές ή θετικές σύμφωνες γνωμοδοτήσεις και οι προτάσεις (ΣΕ 5322/1987, 957/1988, 5803/1996, 2725/1997) των οργάνων που έχουν γνωμοδοτική αρμοδιότητα (ανωτ. αριθ. 135). Αποτελεί όμως διοικητική πράξη η αρνητική γνωμοδότηση, όταν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις ως «σύμφωνη γνώμη» (ΣΕ 510, 3458/1983,

1719/1988, 147/1999) και η αρνητική πρόταση (ΣΕ 3689/1986, 3984/1996) (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος II, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 15η Έκδοση, 2015, σελ. 115 επ.).

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 47 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1280/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προβλέπεται ότι η ατομική ειδοποίηση κοινοποιείται στον υπόχρεο, οφειλέτη ή συνυπόχρεο πρόσωπο πριν από τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης, σε περίπτωση μη καταβολής ληξιπρόθεσμων οφειλών. Κατά συνέπεια, η ατομική ειδοποίηση αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος, η αιτία του και ο τρόπος πληρωμής του, καθώς και ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων στρέφεται κατά της/19.06.2023 ατομικής ειδοποίησης χρεών που έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και του υπ' αρ./...../2023 προσωρινού προσδιορισμού τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα (αρ. 8 ν.2515/1997) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, που συνιστά προπαρασκευαστική πράξη διοίκησης, και επίσης δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη. Οι εν λόγω προσβαλλόμενες πράξεις δεν εντάσσονται στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. και άρα στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Κατόπιν των ανωτέρω, για τις προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις απαραδέκτως ασκείται η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή.

Ως προς την υπ' αρ...../31.05.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.2515/1997, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 παρ. 2 του ν.3037/2002 και ισχύει, ορίζεται ότι: «1.Τα ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια με παιγνιόχαρτα διενεργούνται ελεύθερα. Όταν διενεργούνται σε ειδικά διασκευασμένα τραπέζια, απαιτείται άδεια διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων και καταβολή ετήσιου τέλους... 2. Για τη χορήγηση της άδειας, καθώς και τη διατήρησή της σε ισχύ κατ' έτος, επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες των καταστημάτων ετήσιο τέλος με την ονομασία "τέλος διενεργείας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα"... 3. Το ετήσιο τέλος επιβάλλεται σε κάθε τραπέζι που είναι ειδικά διασκευασμένο για τη διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα στους ανωτέρω χώρους και υπολογίζεται από 1.1.2003 ως εξής:... στ. Για εντευκτήρια σωματείων, συλλόγων και ομίλων σε χίλια ευρώ.... 4. ... Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, ειδικά διασκευασμένα τραπέζια για τη διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα είναι αυτά τα οποία φέρουν σταθερή ή μη επικάλυψη ειδικού υφάσματος (τσόχα) η αλλού πρόσφορου μέσου. 5. Το ετήσιο τέλος καταβάλλεται από τον ιδιοκτήτη του καταστήματος στις αρμόδιες για τη φορολογία του εισοδήματός τους Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) με την υποβολή: α.

Δήλωσης απογραφής, στην οποία αναγράφεται ο αριθμός των ειδικά διασκευασμένων τραπεζιών και β. Υπεύθυνης δήλωσης του Ν. 1599/1986 (ΦΕΚ 75 Α), ότι στα ειδικά διασκευασμένα τραπέζια της συνυποβαλλόμενης δήλωσης απογραφής διεξάγονται μονό ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια. Με την καταβολή του τέλους, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εκδίδει σχετικό αποδεικτικό καταβολής και προβαίνει στη θεώρηση της δήλωσης απογραφής που επισυνάπτονται στην εκδιδόμενη άδεια. 6. Το τέλος προκαταβάλλεται για το έτος της πρώτης ή της συμπληρωματικής άδειας και για έκαστο από τα επόμενα έτη, εντός του τελευταίου διμήνου του προηγούμενου έτους για το οποίο καταβάλλεται... 7. Σε περίπτωση εγκατάστασης ειδικά διασκευασμένων τραπεζιών για τη διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα, χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους, επιβάλλεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πρόστιμο, το οποίο ανέρχεται στο πενταπλάσιο του κατά την παράγραφο 3 προβλεπόμενου τέλους...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση εγκατάστασης ή λειτουργίας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων σε παιγνιομηχανήματα ή σε ειδικά διασκευασμένα τραπέζια, χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων, επιβάλλεται από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία πρόστιμο, το οποίο ανέρχεται στο πενταπλάσιο του κατά περίπτωση προβλεπόμενου ετήσιου τέλους...».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1032/2011 ορίζεται: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3037/2002 , προβλέπεται ότι: «1. Τα ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια με παιγνιόχαρτα διενεργούνται ελεύθερα. Όταν διενεργούνται σε ειδικό διασκευασμένο τραπέζι, απαιτείται άδεια διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων και καταβολή ετήσιου τέλους. Η άδεια χορηγείται από το δήμο ή την κοινότητα, στην περιφέρεια των οποίων εγκαθίστανται ή λειτουργούν και ισχύει μέχρι την τυχόν ανάκλησή της. Η αδεία εκδίδεται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της σχετικής αίτησης συνοδευομένης από τα απαιτούμενα δικαιολογητικά. 2. Για τη χορήγηση της άδειας, καθώς και τη διατήρησή της σε ισχύ κατ' έτος, επιβάλλεται στους ιδιοκτήτες των καταστημάτων ετήσιο τέλος με την ονομασία "τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα", το οποίο επιμερίζεται σε ποσοστό 90% υπέρ του Δημοσίου και σε ποσοστό 10% υπέρ του δήμου ή της κοινότητας στην περιοχή των οποίων εγκαθίστανται και λειτουργούν τα παίγνια αυτά. 3. Το ετήσιο τέλος επιβάλλεται σε κάθε τραπέζι που είναι ειδικά διασκευασμένο για τη διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα στους ανωτέρω χώρους και υπολογίζεται από 1 Ιανουαρίου 2003 ως εξής: α. Για δήμους και κοινότητες με πληθυσμό μέχρι 2.000 κατοίκους σε τριάντα ευρώ, με εξαίρεση τους δήμους και κοινότητες που εμπίπτουν στην επομένη περίπτωση. β. Για δήμους και κοινότητες με πληθυσμό μέχρι 2.000 κατοίκους που έχουν περιοχές χαρακτηρισμένες ως τουριστικές ή αρχαιολογικές ή με ιαματικά λουτρά, καθώς και σε πλοία των γραμμών εσωτερικού, σε διακόσια ευρώ. γ. Για δήμους και κοινότητες με πληθυσμό από 2.001 μέχρι 10.000 κατοίκους σε τριακόσια ευρώ. δ. Για δήμους με πληθυσμό από 10.001 μέχρι 50.000 κατοίκους σε τετρακόσια ευρώ. ε. Για δήμους με πληθυσμό πάνω από 50.000 κατοίκους σε επτακόσια ευρώ. στ. Για εντευκτήρια σωματείων, συλλόγων και ομίλων σε χίλια ευρώ.

Επειδή, με την παρ. 1 της ΠΟΛ.1192/2018 διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.2515/1997 «Ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια», όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ. 2 του άρθρου 10 του ν.3037/2002, προβλέπεται ότι, όταν τα ψυχαγωγικά τεχνικά παίγνια με παιγνιόχαρτα διενεργούνται σε ειδικά διασκευασμένα τραπέζια απαιτείται άδεια διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων και καταβολή ειδικού τέλους. Το τέλος προκαταβάλλεται, βάσει δήλωσης, εντός του τελευταίου διμήνου του προηγούμενου έτους. Σε περίπτωση εγκατάστασης των ειδικά διασκευασμένων αυτών τραπέζιων χωρίς την καταβολή του νομίμου τέλους, επιβάλλεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πρόστιμο το οποίο ανέρχεται στο πενταπλάσιο του αναλογούντος τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα (άρθ. 8, παρ.7, ν.2515/1997 και άρθ. 8, παρ.1, ν.2523/1997).

Επειδή, με το άρθρο 62 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «...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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.2717/1999 (Α' 97) ορίζεται ότι: «1.Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από/05/2023 έκθεση της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας που συντάχθηκε ερειδόμενη στο υπ' αριθ. πρωτ.-/...../.....-β'/15-01-2023 έγγραφο του Τμήματος Ασφαλείας και επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, σε

επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε από αστυνομικούς του εν λόγω Τ.Α. κατά την/01/2023, ημέρα Δευτέρα και περί ώρα 19:30, διαπιστώθηκε η εγκατάσταση – τοποθέτηση στο χώρο λειτουργίας του Συλλόγου, επί της οδού στα, Ν. δύο (-2-) ειδικά διασκευασμένων τραπεζιών για τη διενέργεια παιγνιόχαρτων χωρίς να έχει καταβληθεί το νόμιμο τέλος κατά παράβαση του άρθρου 8 του ν.2515/1997 και προς τούτο επιβλήθηκε το υπό κρίση πρόστιμο.

Επειδή, ο προσφεύγων σύλλογος υποστηρίζει ότι η Δ.Ο.Υ Έδεσσας δεν προέβη στη διενέργεια αυτοτελούς ελέγχου με δικούς της υπαλλήλους παρά η έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής βασίστηκε στην από-01-2023 έκθεση βεβαίωσης παράβασης του Τ.Α. και ως εκ τούτου η πράξη επιβολής προστίμου βρίθκει αοριστιών, αντιφάσεων και ασαφειών χωρίς να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, το πραγματικό γεγονός της καταλογισθείσας παράβασης, διότι δεν ευρέθησαν κάποιοι να παίζουν κάποιο παίγνιο με χαρτιά, ούτε τράπουλα στα επίμαχα τραπέζια. Όμως, προϋπόθεση για την καταβολή του νόμιμου τέλους ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων είναι η εγκατάσταση και όχι η διαπίστωση χρήσης ειδικά κατασκευασμένων τραπεζιών.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων σύλλογος ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει την αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή βεβαίωσε υπέρογκο ποσό προστίμου ύψους 10.000,00€ χωρίς να προβεί σε στοιχειώδη έλεγχο ή αυτοψία.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου, επιβάλλει στα διοικητικά όργανα την άσκηση των αρμοδιοτήτων τους κατά τρόπο που να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, το υπό κρίση πρόστιμο προσδιορίστηκε ορθώς βάσει του άρθρου 8 παρ. 3 και 7 του ν. 2515/1997.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος συλλόγου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./03.08.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικού Προσώπου Ιδιωτικού Δικαίου με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ. νομίμως εκπροσωπούμενου από τον του Α.Φ.Μ.και συγκεκριμένα:

1. **ως απαράδεκτης** κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αρ./19.06.2023 ατομικής ειδοποίησης χρέους και του υπ' αρ./...../2023 προσωρινού προσδιορισμού τέλους διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα (αρ. 8 ν.2515/1997) φορ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας
2. **ως αβάσιμης** κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αρ./31.05.2023 πράξης επιβολής προστίμου για διενέργεια ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων με παιγνιόχαρτα χωρίς την καταβολή του νόμιμου τέλους (αρ.8§7 ν.2515/1997 και αρ. 8§1 ν.2523/1997) φορ. έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ./31.05.2023 πράξης επιβολής προστίμου αρ.8§7 ν.2515/1997 και αρ. 8§1 ν.2523/1997) φορ. έτους 2023

Πρόστιμο	Ποσό
	10.000,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Α8 Επανεξέτασης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ζαχαράκη Αικατερίνη

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.