



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313332241

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 108/16-01-2024

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 «Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ206Α/04-11-2022), στο εξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4738Β/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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **02/10/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς, κατά του με αριθμό/08-09-2023 **Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήσης σε Ακρόαση της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.**

5. Το ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

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

Επί της από **02/10/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του κ. του με **Α.Φ.Μ.:** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των ηλεκτρονικώς αναρτηθέντων σχετικών εγγράφων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στο πλαίσιο μερικού επιτόπιου προληπτικού φορολογικού ελέγχου από κλιμάκιο ελεγκτριών της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων –κατά την 08/09/2023– στην εμποροπανήγυρη τ... .., εκδόθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, το με αριθμό/08-09-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση [άρθρα 28 και 62 Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και άρθρο 6 Ν.2690/1999 (Κ.Δ.Διαδ.)] με συνημμένο τον ταυτάρημο Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου ποσού 2.500,00 € λόγω μη συνεργασίας κατά την διάρκεια του ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ε) του Κ.Φ.Δ. που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε) του ίδιου κώδικα.

Ο προσφεύγων **Κ. του** με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **02/10/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ολικώς το προσβαλλόμενο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, άλλως τροποποιηθεί ώστε να αφορά μη έκδοση απόδειξης, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Στην εμποροπανήγυρη τ... .., κατά την 08/09/2023, διατηρούσε πάγκο με νόμιμη άδεια εμπορευόμενος ψιλικά είδη. Μετά το μεσημέρι, εμφανίστηκε στον πάγκο του κλιμάκιο ελεγκτριών της Α.Α.Δ.Ε. και ενώ εκείνη την στιγμή συνομιλούσε με πελάτισσα του που του επέστρεφε ένα ανεμιστηράκι αξίας 5,00 €. Οι ελέγκτριες βλέποντας την συναλλαγή της επιστροφής, θεώρησαν εσφαλμένως ότι όφειλε να εκδώσει απόδειξη λιανικής πώλησης. Μετά την απομάκρυνση της πελάτισσας, οι ελέγκτριες του ζήτησαν να εκδώσει από την ταμειακή του μηχανή μία απόδειξη αξίας 0,10 €, προκειμένου να γνωρίσουν τα στοιχεία του και να του επιβάλλουν πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου. Τότε θεώρησε άδικη την επιβολή προστίμου σε βάρος του και προσπάθησε να εξηγήσει στις ελέγκτριες, με κάπως απότομο τρόπο λόγω του ότι δεν γνωρίζει καλά την ελληνική γλώσσα, ότι δεν είχε υποπέσει σε φορολογική παράβαση. Ακολούθως, οι ελέγκτριες κάλεσαν την Αστυνομία και, μόλις προσήλθε στον χώρο του ελέγχου αστυνομικό όργανο, εξέδωσε απόδειξη λιανικής πώλησης αξίας 0,10 €, συνεργαζόμενος με το κλιμάκιο ελέγχου. Περαιτέρω, η επιβολή του προστίμου των 2.500,00 € είναι άδικη και οικονομικώς εξοντωτική για τον ίδιο.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων) παρ. 1 και παρ. 4 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.
4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της,».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παρ. 1 και παρ. 2 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 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 45 (Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων) παρ. 1 και παρ. 2 περ. ζ) του Κ.Φ.Δ.** 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:
ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις,».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 63 (Ειδική διοικητική διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή) παρ. 1 και παρ. 8 του Κ.Φ.Δ.** 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. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες 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 περ. δ) της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

8. 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, στο άρθρο 1 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1140Β/27-04-2017), με θέμα «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη 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.

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.».

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. 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.Δικ.). Ως εκ τούτου, η επανεξέταση των πράξεων της Διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει 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) (βλ. 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 εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα 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, Εκδ. Νομική Βιβλιοθήκη, Τόμος Ι, 2017, σελ.103).

Επειδή, πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας, στις οποίες, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνονται τα σημειώματα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήσεις σε ακρόαση (άρθρα 28 και 62 Κ.Φ.Δ. και άρθρο 6 Ν.2690/1999) και οι συνημμένοι με αυτά προσωρινοί προσδιορισμοί προστίμου που εμπίπτουν στο προπαρασκευαστικό – διαδικαστικό στάδιο έκδοσης εκτελεστού τίτλου, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή, καθώς με την έκδοσή τους δεν δημιουργείται φορολογική διαφορά, όντας μη εκτελεστές διοικητικές πράξεις (βλ. ΣτΕ 2095/97, 675/1995 και Βλ. Μωυσίδης, Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας, Εκδ. Σάκκουλα, 2012, σελ.315 επ.).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις καθίσταται σαφές ότι η ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. κατ' άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. ασκείται μόνον κατά εκτελεστών τίτλων (άρθρο 45 Κ.Φ.Δ.) που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 και Παράρτημα). Αναφορικώς δε με τα φορολογικά πρόστιμα, εκτελεστό τίτλο αποτελεί η οριστική πράξη επιβολής του προστίμου δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 62 παρ. 1 και του άρθρου 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. και όχι ο προσωρινός προσδιορισμός αυτού.

Κατόπιν των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά του με αριθμό/08-09-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήσης σε Ακρόαση της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ασκήθηκε απαραδέκτως.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη ως απaráδεκτης της με ημερομηνία κατάθεσης 02/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του κ. του με Α.Φ.Μ.:

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

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.