



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 1706

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

Αριθμός απόφασης: 11.07.2024

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση 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 υπ' αριθ. 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 13.03.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. πρωτ./09.02.2024 απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της

υπ' αρ. ηλεκτρονικού πρωτ./20240111/4215 αίτησής του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./09.02.2024 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της υπ' αρ. ηλεκτρονικού πρωτ./20240111/4215 αίτησης του προσφεύγοντος, της οποίας 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 13.03.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., 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' αριθ. πρωτ./09.02.2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ απορρίφθηκε η υπ' αρ. ηλεκτρονικού πρωτ./20240111/4215 αίτηση του προσφεύγοντος σχετικά με την διαγραφή των υπ' αρ./12.12.2023,/12.12.2023,/12.12.2023 και/12.12.2023 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 λόγω εκπρόθεσμης υποβολής στις 29.11.2021 των υπ' αρ.,, και δηλώσεων Φ.Μ.Υ. περιόδου 01/05/2021-31/05/2021, 01/08/2021-31/08/2021, 01/07/2021-31/07/2021 και 01/06/2021-30/06/2021 αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης και συνακόλουθα την ακύρωση των ως άνω πράξεων επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι το ύψος των καταβληθέντων δια των υποβληθεισών δηλώσεων ποσών φόρου είναι δυσανάλογα μικρότερο συγκριτικά με τα βεβαιωθέντα πρόστιμα και αντιβαίνει στη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, στο άρθρο 63 του ν. 4987/2022 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.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων επισημαίνεται 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, 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, στο άρθρο 45 του ν. 4987/2022 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: 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 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 63Β, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό.»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι εκτελεστές πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών αρχών από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας. Αντιθέτως, δεν υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή οι πράξεις που στερούνται εκτελεστότητας. Η τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής πράξης είναι, κατά συνέπεια, απορριπτέα ως απαράδεκτη (ΣΤΕ 198/2010, 3236/2008, 1683/2008), ενώ και η εκδοθείσα επ' αυτής απόφαση δεν είναι εκτελεστή (ΣΤΕ 993/2011, 4327/2000).

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία, επιβεβαιωτική καλείται η πράξη με την οποία η Διοίκηση εμμένει σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του φορολογούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιαστών πραγματικών περιστατικών (Βλ. Ε. Πρεβεδούρου, Οι διοικητικές πράξεις (έννοια-διακρίσεις). Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, διάγραμμα 17-03-2014, www.prevedou.gr, ΣΤΕ 1113/1996, 3562/1990, 2203/1987, ΔΕΦΑΘ 1243/2009).

Νέο θεωρείται ένα στοιχείο τόσο στην περίπτωση που δεν υπήρχε κατά τον χρόνο έκδοσης της προγενέστερης πράξης όσο και στην περίπτωση που υπήρχε, αλλά παρόλαυτά δεν ελήφθη υπόψη κατά την έκδοσή της, έστω και αν αυτό οφείλεται σε έλλειψη επιμέλειας του αρμοδίου υπαλλήλου. Ουσιώδες χαρακτηρίζεται ένα στοιχείο όταν είναι ικανό αφεαυτού να μεταβάλει ουσιωδώς τη νομική κατάσταση που ελήφθη υπόψη από τους συντάκτες της προγενέστερης πράξης (Βλ. Ε. Πρεβεδούρου, Διευκρινίσεις ως προς την έννοια της υποκείμενης σε προσφυγή πράξης και της επιβεβαιωτικής πράξης (ΓΕΔΕΕ της 24ης Μαρτίου 2017, Τα-117/15, Εσθονία κατά Επιτροπής)).

Η επιβεβαιωτική πράξη δεν έχει εκτελεστότητα και συνεπώς δεν προσβάλλεται παραδεκτως με ενδικοφανή και ένδικη προσφυγή, καθώς στερείται εννόμων συνεπειών, οι οποίες έχουν ήδη επέλθει με την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης στις 14.12.2023, οι με αρ./12.12.2023,/12.12.2023,/12.12.2023 και/12.12.2023 πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, αναρτήθηκαν στο taxisnet και εστάλησαν ηλεκτρονικές ειδοποιήσεις στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Οι εν λόγω πράξεις αναγνώστηκαν αυθημερόν από τον προσφεύγοντα, ήτοι στις 14.12.2023. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του ν. 4987/2022, η κοινοποίησή τους συντελέστηκε την ημέρα κατά την οποία αναγνώστηκαν (14.12.2023).

Ακολούθως, υπεβλήθη από τον ίδιο η υπ' αριθ. πρωτ./11.01.2024 αίτηση περί διαγραφής των ως άνω πράξεων, η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. πρωτ./09.02.2024 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό εξέταση υπόθεση, απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθ. πρωτ./09.02.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης επί της με αριθμό πρωτ./11.01.2024 αίτησης διαγραφής πράξεων επιβολής προστίμων, διότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, καθώς αποτελεί επιβεβαιωτική πράξη, στο βαθμό που επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το

περιεχόμενο προηγούμενων ρητών εκτελεστών πράξεων, δίχως να έχει προηγηθεί ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών, ως εκ τούτου δεν παράγει έννομες συνέπειες, οι οποίες έχουν επέλθει ήδη με την έκδοση των υπ' αριθ./12.12.2023,/12.12.2023,/12.12.2023 και/12.12.2023 πράξεων επιβολή προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σε περίπτωση που, καθ' ερμηνεία, θεωρηθεί ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή συμπεροβάλλει τις προαναφερθείσες πράξεις επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν.4987/2022, τούτη τυγχάνει εκπρόθεσμη, καθώς κατά τον χρόνο άσκησής της έχει παρέλθει η προθεσμία των τριάντα ημερών για την προσβολή τους (άρθρο 63 παρ.1 του ιδίου νόμου).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./13.03.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. ως απαράδεκτης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.