



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.04.2025

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

Αριθμός απόφασης: 568

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), 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 13.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./26.11.2024

απορριπτικής απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επί της υπ' αρ. πρωτ./2024 αίτησης αμφισβήτησης του ελαχίστου ετήσιου εισοδήματος βάσει του άρθρου 28^Α ΚΦΕ φορ. έτους 2023 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./26.11.2024 απορριπτική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επί της υπ' αρ. πρωτ./08.10.2024 αίτησης αμφισβήτησης του ελαχίστου τεκμαρτού εισοδήματος βάσει του άρθρου 28^Α ΚΦΕ φορ. έτους 2023 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 13.12.2024 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./26.11.2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης απορρίφθηκε η υπ' αρ. πρωτ./08.10.2024 αίτηση αμφισβήτησης του ελαχίστου ετήσιου εισοδήματος φορ. έτους 2023 σύμφωνα με το άρθρο 28Α ΚΦΕ, του προσφεύγοντος. Προηγήθηκε η έκδοση της υπ' αρ. ειδοποίησης/28.08.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2023 επί της α/α καταχώρησης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος όπου ο προσφεύγων συμπλήρωσε τον κωδικό 045 «εμπίπτετε στις διατάξεις των περ. β ή δ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ και εξαιρείστε από την εφαρμογή του ελαχίστου καθαρού εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εμπίπτετε στην παρ. 7 του άρθρου 28Α ΚΦΕ».

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ισχυριζόμενος ότι εσφαλμένα κρίθηκε ότι κατά το οικονομικό έτος 2023 ασκούσε δραστηριότητα από την οποία τεκμαίρεται ότι προέκυψε ετήσιο ελάχιστο κέρδος ποσού 13.758,33€ σύμφωνα με τα άρθρα 28Α-28Δ του ΚΦΕ. Από 31-12-2020 είχε παύσει να ασκεί τη δραστηριότητά του καθώς από την ημερομηνία αυτή έπαυσε και η λειτουργία της με αριθμό μητρώου ΦΠ φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Επειδή, στο άρθρο 72 του ν. 5104/2024 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 ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή 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 αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. 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 (ν. 2717/1999 , Α' 97).»

Επειδή στο άρθρο 84 παρ. 4 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

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 72 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 τις διατάξεις του άρθρου 44 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: α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει

ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης ή με την ενημέρωση της Φορολογικής Διοίκησης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του παρόντος, εφόσον έχει προηγηθεί η υπενθύμιση του άρθρου 63α του Εκτελεστικού Κανονισμού 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της Οδηγίας 2006/112/ ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 77), 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 ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, η πράξη ενδιάμεσου 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 74, η πράξη ακύρωσης ή τροποποίησης που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ια) το πρακτικό εξώδικης επίλυσης φορολογικής διαφοράς που εκδίδεται από την Επιτροπή του άρθρου 16 του Ν. 4714/2020 (Α' 148)..»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της κατ' άρθρο 72 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.prevedourou.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 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 παραδεκτώς με ενδικοφανή και ένδικη προσφυγή, καθώς στερείται εννόμων συνεπειών, οι οποίες έχουν ήδη επέλθει με την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την υπ' αρ./31.07.2024 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2023 συμπληρώνοντας τον κωδικό 045 (εξαίρεση λόγω υπαγωγής στις διατάξεις των περ. β ή δ της παρ. 6 του άρθρου 28Α ΚΦΕ ή στην παρ. 7 του άρθρου 28Α ΚΦΕ). Στις 24.08.2024 και με το υπ' αρ./20240824/4711 αίτημά του, απέστειλε δικαιολογητικά (την υπ' αρ./04.01.2024 βεβαίωση διακοπής εργασιών με ημερομηνία διακοπής 05.12.2023, σελίδα δεδομένων του βιβλίου εσόδων-εξόδων Ιανουαρίου-Αύγουστου 2023) προκειμένου να μειωθεί το ελάχιστο τεκμαρτό εισόδημά του καθώς η επιχείρηση ήταν σε αδράνεια. Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε από την φορολογική αρχή χωρίς τη συμπλήρωση του κωδικού 045 και εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 28Α-28Δ του ν.4172/2013, συμπεριλήφθηκε στον κωδ. 405 του εντύπου Ε1 το ποσό των 10.120,35€ ως ελάχιστο καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθ. ειδοποίησης/28.08.2024 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατερίνης, από την οποία προέκυψε ποσό πληρωμής ύψους 1.617,33€.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε υποβάλει ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών την υπ' αριθ. ηλεκτρ. πρωτ./27.09.2024 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση της με αριθμ. ειδοποίησης/28.08.2024 και αριθμό δήλωσης/πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης. Επ' αυτής εκδόθηκε η με αριθ./19-12-2024 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στις 08.10.2024 ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αρ.πρωτ./αίτηση αμφισβήτησης για αντικειμενικούς λόγους του ελαχίστου ετήσιου εισοδήματος (άρθρο 28Α ΚΦΕ) βάσει του οποίου προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος με την υπ' αρ. ειδοποίησης/28.08.2024 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2023 ισχυριζόμενος ότι έγινε διακοπή εργασιών του σε μεταγενέστερη ημερομηνία ενώ η επιχείρησή του εμφάνιζε μηδενικές πωλήσεις.

Επειδή με την προσβαλλόμενη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης απορρίφθηκε το ως άνω αίτημα του προσφεύγοντος με το αιτιολογικό ότι προσκόμισε βεβαίωση διακοπής επαγγέλματος στις 05.12.2023 και βάσει αυτής φορολογήθηκε συνολικά για 339 ημέρες (και όχι για 365) κατά το φορ. έτος 2023 και το ελάχιστο τεκμαρτό εισόδημά του υπολογίστηκε για το αντίστοιχο διάστημα.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, στην υπό εξέταση υπόθεση, απαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της υπ' αριθ./26.11.2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης επί της με αριθμό πρωτ./08.10.2024 αίτησης αμφισβήτησης του ελαχίστου ετήσιου εισοδήματος φορ. έτους 2023 βάσει του άρθρου 28Α ΚΦΕ, διότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, καθώς αποτελεί επιβεβαιωτική πράξη, στο βαθμό που επαναλαμβάνει κατ' ουσίαν το περιεχόμενο προηγούμενης ρητής εκτελεστής πράξης (της υπ' αρ. ειδοποίησης/28.08.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου),

δίχως να έχει προηγηθεί ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιαστικών πραγματικών περιστατικών. Ως εκ τούτου δεν παράγει έννομες συνέπειες, οι οποίες έχουν επέλθει ήδη με την έκδοση της υπ' αριθ. ειδοποίησης/28.08.2024 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

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./13.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ. ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.