



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 03/07/2023

Αριθμός απόφασης: 399

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04/03/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του** με **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά: **α)** της υπ' αριθμ. .../27-09-2021 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 και **β)** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επί της αριθμ./25-11-2022 αίτησης διαγραφής του ως άνω προστίμου και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-03-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα ως προς την .../27-11-2022 προσβαλλόμενη πράξη, 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./27-09-2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, η οποία είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα, πρόστιμο ύψους ποσού 250,00€, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021-31/03/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§1,2 του ν.4174/2013, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό/2021 δήλωσης απόδοσης του περιβαλλοντικού τέλους πλαστικής σακούλας, της εν λόγω χρονικής περιόδου. Η κοινοποίηση της ως άνω πράξης έγινε με την αριθ. Πρωτ./5-10-2021 συστημένη επιστολή. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 25/11/2022 την με αριθ. Πρωτ./25-11-2022 αίτηση, με την οποία ζητούσε τη διαγραφή του ως άνω προστίμου, επικαλούμενη σχετική απόφαση της ΔΕΔ, με την οποία διαγράφηκε το πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης περιβαλλοντικού τέλους πλαστικής σακούλας, επειδή το ύψος του τέλους ήταν πολύ μικρό. Η ανωτέρω δήλωση περί διαγραφής του επιβληθέντος προστίμου απορρίφθηκε σιωπηρά, καθότι, η φορολογική αρχή μετά την παρέλευση της προβλεπόμενης προθεσμίας δεν εξέδωσε σχετική ρητή πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ισχυριζόμενη ότι, με την υπ' αριθμ./25-11-2022 αίτησή της απευθύνθηκε στη Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και ζήτησε τη διαγραφή του προστίμου που της επιβλήθηκε με την ως άνω προβαλλόμενη πράξη, επικαλούμενη απόφαση της Δ.Ε.Δ. – τμήμα Α6, που αποδέχτηκε ίδια περίπτωση με τη δική της, με ημερομηνία κατάθεσης στις 12-10-2021 κατά πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1-31/3/2018. Επιθυμεί και η ίδια τη διαγραφή του προστίμου που της επιβλήθηκε διότι το ποσό είναι μικρό και δεν είχε σκοπό να αποκρύψει το τέλος που θα έπρεπε να είχε καταβάλλει.

Αναφορικά με την 1^η προβαλλόμενη πράξη

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ 1 Κ.Φ.Δ.** «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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. **Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου**».

Επειδή, στην ΠΟΛ **1064/27.04.2017** ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 παρ. 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.»

Άρθρο 2 παρ.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. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.)**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: β) αποσταλεί συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή 5. Πράξη ή έγγραφο που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή, θεωρείται ότι έχει

νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα»

Επειδή, για την έναρξη της προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής, απαιτείται είτε κοινοποίηση της πράξης στο διοικούμενο, είτε, σε περίπτωση κατά την οποία ο νόμος δεν απαιτεί ρητώς σχετική κοινοποίηση, πλήρης γνώση του περιεχομένου της πράξεως, ως τέτοιας νοουμένης της γνώσεως της αιτιολογίας της πράξεως, ώστε να είναι δυνατόν να ελεγχθεί το νόμιμον ή μη-αυτής και συνεπώς η δυνατότητα ασκήσεως κατ' αυτής προσφυγής (ΣτΕ 981/2011, 2029/2009, 248/2008), Διοικ. Πρωτ. Θεσ. αρ απόφασης 2197/2016.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά της με αριθμ. .../27-09-2021 (πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης τυγχάνει εκπρόθεσμη, καθώς κατά το χρόνο άσκησής της (03-03-2023) είχε παρέλθει η τριακονθήμερη προθεσμία προσβολής της κατ' άρθρο 63 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ., καθώς, η ως άνω πράξη επιβολής προστίμου, κοινοποιήθηκε με την αριθ. Πρωτ./5-10-2021 συστημένη επιστολή, θεωρείται, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, ότι κοινοποιήθηκε στις 21/10/2021, ημέρα Πέμπτη.

Επιπλέον, στις 29-12-2021 η προσφεύγουσα εξόφλησε το ως άνω πρόστιμο, συνεπώς συνάγεται εξ' αυτού η λήψη γνώσης του περιεχομένου σε κάθε περίπτωση.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη, λόγω εκπρόθεσμης άσκησής της.

Αναφορικά με την 2^η προσβαλλόμενη πράξη

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 ΚΦΔ 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης 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....».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του ΚΦΔ, 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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσβαλλόμενες με ενδικοφανή προσφυγή είναι οι **ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις**, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από τη Φορολογική Διοίκηση, μετά την 01-01-2014 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ.. Δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι **επιβεβαιωτικές**, με τις οποίες εκδηλώνεται εμμονή της Διοίκησης στο περιεχόμενο προγενέστερης εκτελεστής πράξης αυτής, χωρίς να ενεργηθεί νέα ουσιαστική έρευνα της υπόθεσης, στηριζόμενη σε εκτίμηση νέων πραγματικών στοιχείων (πρβλ σκέψη 3 της όμοιας περίπτωσης ΔΠρΑΘ15394/2018 και ΣτΕ753/2014, 2098/2012, 3259/2011, 2640/2010, 1667/2008, 434, 826/2007, 912, 2501/2005, 1410/2004, 2683, 2521/2003, 1024, 2750, 2751/2002, 3693/2001, 2253/2000, 3372/1999, 5739/1996, 289/1990 και Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΔιοικΕφΑΘ 1243/2009, ΣτΕ 198/2010, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, ΣτΕ 2483/1993 ΔΔικ 1994/1384, ΣτΕ 3562/1990, ΣτΕ 2203/1987).

Επειδή, σύμφωνα και με την νομολογία: «οι αποφάσεις των διοικητικών αρχών με τις οποίες κρίνεται αίτημα του διοικούμενου **καθίστανται οριστικές, αν δεν ασκηθούν κατ' αυτών τα προβλεπόμενα ενδικοφανή και ένδικα μέσα ή αν τα ασκηθέντα απερρίφθησαν.**» (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.).

Επομένως, η πράξη με την οποία τα διοικητικά όργανα απορρίπτουν αίτηση επανεξέτασης οριστικώς κριθείσας υπόθεσης, «**συνιστά επιβεβαίωση της αρχικής οριστικής πράξεως και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστού χαρακτήρος, μη υποκείμενη σε ενδικοφανή ή ένδικα μέσα** (βλ. ΣτΕ

2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.). *Ειδικότερα, στερείται εκτελεστότητας πράξη της Διοίκησης, με την οποία αυτή **εμμένει σε προηγούμενη άρνησή** της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιαστών πραγματικών περιστατικών, η δε **βεβαιωτική πράξη** μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή μετά από, επίσης ρητή ή σιωπηρή αρνητική πράξη (πρβλ ΣτΕ 3541/2013, 1502/2010, 3021/2006, 7μελούς κα) μη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή ή ένδικα μέσα (ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005).»*

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, απαράδεκτα ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-11-2022 αίτησης που υπέβαλε ο προσφεύγων, περί διαγραφής του προστίμου λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης περιβαλλοντικού τέλους σακούλας φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/06/2021, διότι η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, καθώς αποτελεί επιβεβαιωτική πράξη, στο βαθμό που επαναλαμβάνει κατ' ουσία το περιεχόμενο προηγούμενης ρητής εκτελεστής πράξης, δίχως να έχει προηγηθεί ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιαστών πραγματικών περιστατικών, ως εκ τούτου δεν παράγει έννομες συνέπειες, οι οποίες έχουν επέλθει ήδη με την έκδοση της με αριθμό .../27-09-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/04/2021-30/06/2021.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, απαράδεκτα ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/25-11-2022 αίτησης που υπέβαλε η προσφεύγουσα, περί διαγραφής του προστίμου λόγω εκπρόθεσμης δήλωσης περιβαλλοντικού τέλους σακούλας φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/03/2021, διότι η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης στερείται εκτελεστού χαρακτήρα, καθώς αποτελεί επιβεβαιωτική πράξη, στο βαθμό που επαναλαμβάνει κατ' ουσία το περιεχόμενο προηγούμενης ρητής εκτελεστής πράξης, δίχως να έχει προηγηθεί ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιαστών πραγματικών περιστατικών, ως εκ τούτου δεν παράγει έννομες συνέπειες, οι οποίες έχουν επέλθει ήδη με την έκδοση της με αριθμό .../27-09-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/03/2021.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **04-03-2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής εγγραφής της του με **ΑΦΜ**, ως **απαράδεκτης**.

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**

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.