



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10-10-2024

Αριθμός απόφασης: 2772

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312362

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α'58),

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 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 (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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 03/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με την επωνυμία και ΑΦΜ, όπως αυτοδικαίως ισχύει από 1/1/2011 ύστερα από κατάργηση δυνάμει του Ν.3852/2010 των, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με ημερομηνία 5/4/2024 ειδικής έκθεσης εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, που αφορά την οντότητα με ΑΦΜ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω από 5/4/2024 ειδική έκθεση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 05/06/2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με την επωνυμία και ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 05/04/2024 ειδική έκθεση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών (σχετ. ΠΟΛ.1163/2016 Απόφαση ΓΓΔΕ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου απορρίφθηκε το με αρ. καταχώρησης/15-3-24 ηλεκτρονικό αίτημά της, που υποβλήθηκε μέσω της ψηφιακής πύλης της Α.Α.Δ.Ε., περί εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών.

Ειδικότερα, με το με αρ. καταχώρησης/15-3-24 ηλεκτρονικό αίτημά της, η προσφεύγουσα αιτήθηκε την εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών της οντότητας με την επωνυμία με ΑΦΜ, με ημερομηνία 31/12/2010. Συνεπεία του ως άνω αιτήματος εκδόθηκε η με αρ./27-03-2024 εντολή ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί αν πληρούνται οι προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση της ως άνω αναδρομικής διακοπής εργασιών. Με την από 5/4/2024 ειδική έκθεση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου απορρίφθηκε το εν λόγω αίτημα, καθώς προέκυψε ότι δεν έχουν υποβληθεί οι οριστικές δηλώσεις ΦΜΥ για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω ειδικής έκθεσης και την συντέλεση της διακοπής των εργασιών της με ΑΦΜ, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η υποχρέωσή της για οριστική υποβολή δηλώσεων ΦΜΥ των ετών 2008-2010 έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθώς δεν τυγχάνει εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση το άρθρο 84 παρ.5 του Ν.2238/1994.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.5104/2024:

«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.

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, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις, 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 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται: «Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή».

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή με την υπ' αριθ. 2105/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι: «..... 3. Επειδή, όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (Ολ. ΣτΕ 834/2010, ΣτΕ 2062/1968, ΣτΕ 330/2018, ΣτΕ 3416/2017, ΣτΕ 1215/2017, ΣτΕ 1445/2016, ΣτΕ 4603/2012, ΣτΕ 3829/2012, ΣτΕ 1802/2012, 2613-16/2009, ΣτΕ 2972-80/2008, ΣτΕ 368/2007, ΣτΕ 1625/2001, 236/1998 κ.ά.), κατά την έννοια των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1 και 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985, Α' 116) και 8 παρ. 4 του ν.δ/τος 4486/1965 (Α' 131), φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή. Δεν υπόκεινται, αντιθέτως, σε προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων οι διοικητικές πράξεις οι σχετιζόμενες μεν με την καθ' όλου εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, μη συνδεόμενες, όμως, αμέσως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενο.

.....

5. Επειδή, η κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. την παρ. 8 του άρθρου 63) και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως (ΣτΕ 1215/2017). Αναρμοδίως, ως εκ τούτου, επελήφθη στην προκειμένη περίπτωση η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, της οποίας η προσβαλλόμενη απόφαση είναι, εξ αυτού του λόγου, ακυρωτέα.

6. Επειδή, σε περιπτώσεις που, όπως εν προκειμένω, δεν απαιτείται κατά νόμον η τήρηση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, η τυχόν άσκηση της προβλεπόμενης από τις διατάξεις αυτές προσφυγής δεν αναστέλλει την προθεσμία για την άσκηση της αιτήσεως ακυρώσεως. Όταν, όμως, η άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής υποδεικνύεται από τη φορολογική διοίκηση, για το εμπρόθεσμο της αιτήσεως ακυρώσεως αρκεί αυτή να ασκείται εντός εξηκονθημέρου από της επιδόσεως της απορριπτικής της προσφυγής πράξεως ή από της συντελέσεως της σιωπηρής απορρίψεως της.....».

Επειδή, η διαφορά, η οποία αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεως του φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή του είναι ακυρωτική (πρβλ. ΣτΕ 330/2018 και ΣτΕ 1215/2017, βλ. εξ αντιδιαστολής και τη ΣτΕ 1445/2016)

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1762/2019:

«7. Επειδή, εν προκειμένω, η διαφορά που γεννάται από την προσβολή εκ μέρους της αιτούσης της πράξεως της φορολογικής αρχής περί μεταβολής στο φορολογικό μητρώο των μελών της κοινωνίας δικαίωματος που εκμεταλλεύεται την ... “...” είναι ακυρωτική, καθ’ όσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1215/2017, 1032/2016, 3829, 4603/2012, 2106/2015, πρβλ. ΣτΕ 2062/1968 Ολ., ΣτΕ 236/1998, 834/2010 Ολ., ΣτΕ 1185/2010, καθώς και ΣτΕ 2560, ΣτΕ 3617/2004, ΣτΕ 582/2011). Επομένως, η κατ’ άρθρον 63 του ν. 4174/2013 (Α’ 170) άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, που προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (άρθρο 63 παρ. 8), δεν ισχύει για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως, όπως εν προκειμένω, απορριπτόμενων ως αβασίμων των περί του αντιθέτου προβαλλομένων εκ μέρους των παρεμβαινουσών.....»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, με την από 5/4/2024 ειδική έκθεση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου απορρίφθηκε το με αρ. καταχώρησης/15-3-24 ηλεκτρονικό αίτημα της προσφεύγουσας για εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με ημερομηνία την 31/12/2010, καθόσον κρίθηκε ότι δεν έχουν εκπληρωθεί οι υποχρεώσεις της ως προς την υποβολή οριστικών δηλώσεων ΦΜΥ ετών 2008, 2009 και 2010.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο 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).

Επειδή, επομένως, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων των διοικητικών αρχών (ΣτΕ 577/2004, ΣτΕ 3785/2006, ΣτΕ 3693/2008, ΣτΕ835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή υπό τα ως άνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι το υπό κρίση αίτημα περί εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών, δεν συναρτάται στενά με ορισμένη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας.

Επειδή, η από 05/04/2024 ειδική έκθεση εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου στη βάση της οποίας δεν έγινε δεκτό το από 15/03/2024 ηλεκτρονικό αίτημά της για εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με ημερομηνία την 31/12/2010, είναι ακυρωτική διαφορά, καθ' όσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική φορολογική υποχρέωσή της και ως εκ τούτου προσβάλλεται **απαραδέκτως**.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απαραδέκτως** προβάλλονται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **03/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με την επωνυμία και **ΑΦΜ** όπως αυτοδικαίως ισχύει από **1/1/2011** ύστερα από κατάργηση δυνάμει του Ν.3852/2010 των, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με ημερομηνία 5/4/2024 ειδικής έκθεσης εκπρόθεσμης διακοπής εργασιών της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, που αφορά την οντότητα με ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.