



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-07-2018

Αριθμός απόφασης:1444

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 28/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου**
ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά α)Του υπ'αριθμ...../18-07-2008 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2003 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β',

β)Του υπ'αριθμ...../18-07-2008 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2004 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β',

γ)Του υπ'αριθμ...../18-07-2008 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2005 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β' και

δ)Του υπ'αριθμ...../18-07-2008 φύλλου ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2006 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β', όπως τα παραπάνω φύλλα τροποποιήθηκαν με την από

06-02-2018 πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε' και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. α) Το υπ' αριθμ...../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2003 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β',

β) Το υπ' αριθμ...../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2004 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β',

γ) Το υπ' αριθμ...../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2005 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β' και

δ) Το υπ' αριθμ...../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος χρήσης 2006 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β', όπως τα παραπάνω φύλλα τροποποιήθηκαν με την από 06-02-2018 πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε', των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ. πρωτ...../28-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Κατόπιν έκδοσης της με αριθμ...../25-06-2007 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Β' διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν 2238/1994 και της ΠΟΛ 1037/01-03-2005 στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα. Συντάχθηκε η από 15-07-2008 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκαν τα παρακάτω φύλλα ελέγχου:

1) Υπ' αριθμ...../18-7-2008 φύλλο ελέγχου χρήσης 2003, με το οποίο καταλογίστηκε κύριος φόρος 49.489,38€ και πρόσθετος φόρος 74.234,07€, ήτοι συνολικό ποσό 123.723,45€.

2) Υπ' αριθμ...../18-7-2008 φύλλο ελέγχου χρήσης 2004, με το οποίο καταλογίστηκε κύριος φόρος 45.553,27€ και πρόσθετος φόρος 51.930,73€, ήτοι συνολικό ποσό 97.484,00€.

3) Υπ' αριθμ...../18-7-2008 φύλλο ελέγχου χρήσης 2005, με το οποίο καταλογίστηκε κύριος φόρος 49.148,86€ και πρόσθετος φόρος 25.557,41€ φόρος, ήτοι συνολικό ποσό 74.706,27€.

4) Υπ' αριθμ...../18-7-2008 φύλλο ελέγχου χρήσης 2006, με το οποίο καταλογίστηκε κύριος φόρος 31.074,15€ και πρόσθετος φόρος 8.700,76€, ήτοι συνολικό ποσό 39.774,91€.

Κατά των ως άνω φύλλων ελέγχου ασκήθηκαν από τον προσφεύγοντα δικαστικές προσφυγές ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, το οποίο εξέδωσε τις εξής δικαστικές αποφάσεις:

1) Με την με αριθμ...../2017 απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Μονομελές) δέχτηκε εν μέρει την προσφυγή και τροποποίησε το υπ' αριθμ...../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004 (χρήση 2003), προσδιόρισε τα

καθαρά φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα από την άσκηση δικηγορίας στο ποσό των 214.232,38€ και διέταξε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος.

2)Με την με αριθμ...../2017 απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Μονομελές) δέχτηκε εν μέρει την προσφυγή και τροποποίησε το υπ'αριθμ..../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 (χρήση 2004), προσδιόρισε τα καθαρά φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα από την άσκηση δικηγορίας στο ποσό των 212.320,16€ και διέταξε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος.

3)Με την με αριθμ...../2017 απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Μονομελές) δέχτηκε εν μέρει την προσφυγή και τροποποίησε το υπ'αριθμ.../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2006 (χρήση 2005), προσδιόρισε τα καθαρά φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα από την άσκηση δικηγορίας στο ποσό των 94.226,84€ και διέταξε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος.

4)Με την με αριθμ...../2017 απόφασή του το Διοικητικό Πρωτοδικείο (Τμήμα Μονομελές) δέχτηκε εν μέρει την προσφυγή και τροποποίησε το υπ'αριθμ.../18-07-2008 φύλλο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 (χρήση 2006), προσδιόρισε τα καθαρά φορολογητέα εισοδήματα του προσφεύγοντα από την άσκηση δικηγορίας στο ποσό των 52.632,11€ και διέταξε τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης του φόρου εισοδήματος.

Ακολούθως, η αρμόδια πλέον ΔΟΥ Ε' προχώρησε σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος των υπό κρίση οικονομικών ετών σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω δικαστικές αποφάσεις τροποποιώντας τα προσβαλλόμενα φύλλα ελέγχου που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αρ.πρωτ...../22-02-2018).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση άλλως μείωση στο ελάχιστο των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την από 06-02-2018 πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε', ισχυριζόμενος:

1)Παράνομη επανέκδοση της παλαιάς αρχικής καταλογιστικής πράξης καθώς σύμφωνα με τη παρ.8 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 θα έπρεπε να εκδοθεί νέα πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

2)Ανυπόστατο των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς δε φέρουν καν σύγχρονη ημερομηνία.

3)Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παράβαση ουσιώδους τύπου.

4)Αοριστία των καταλογιστικών πράξεων-Δεν απεικονίζονται οι συλλογισμοί σχετικά με τη δικαστική απόφαση.

5)Ακυρότητα των πράξεων λόγω παράβασης νόμου-λανθασμένος υπολογισμός προσαυξήσεων επί του συνολικού ποσού της πράξης και όχι επί του ποσοστού 90% (καθώς το υπόλοιπο 10% είχε προβεβαιωθεί).

6)Ακυρότητα των πράξεων λόγω μη εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του Ν 4509/2017 ως προς τις προσαυξήσεις.

7)Μη νόμιμη επιβολή προσαυξήσεων για το διάστημα από την εκ του νόμου αναστολή του τίτλου μέχρι την έκδοση των δικαστικών αποφάσεων.

8)Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 24 του ν. 4274/2014 (ΦΕΚ-147 Α/14-7-14), ορίζεται ότι: *"1. Είναι απαράδεκτη η άσκηση δεύτερης προσφυγής από τον ίδιο προσφεύγοντα κατά της αυτής πράξης ή παράλειψης. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής όταν η πρώτη έχει απορριφθεί τελεσιδίκως για λόγους τυπικούς, εκτός από την περίπτωση της απόρριψης αυτής ως εκπρόθεσμης και τις περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 28 παρ. 3, 139Α και 277 παρ. 1 του παρόντος Κώδικα."*

Με την ως άνω διάταξη καθίσταται ως δικονομικός κανόνας η αρχή κατά την οποία, επιτρέπεται μόνο μία φορά να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσης κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Έτσι, αποκλείεται η άσκηση δεύτερης προσφυγής, αδιάφορα από τους προβαλλόμενους λόγους και ανεξάρτητα από την τύχη της πρώτης (πρβλ. Ολ ΣτΕ 3840/2009, 3620/1995 ΣτΕ 97/2011, 1306/2010 κ.ά.). Κατά την έννοια δε της διάταξης αυτής, ως πρώτη προσφυγή θεωρείται εκείνη που προηγήθηκε χρονικά, δηλαδή εκείνη για την οποία συντάχθηκε χρονικά προγενέστερη πράξη κατάθεσης (3627/2013 ΔΕΦ ΑΘ).

Επειδή, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο 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. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

Επειδή, στο άρθρο 63 του Ν 4174/2013 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 την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.....8. Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης 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 τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας "*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1064/17 "Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013": *"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 διοικητικής διαδικασίας με την επιφύλαξη*

των οριζομένων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.΄.

Επειδή κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

Επειδή, η πράξη εκκαθάρισης, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση σχετικής οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νόμιμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικώς η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τα οφειλόμενα χρέη, όπως προσδιορίζονται από την τελευταία, καθώς και τις προσαυξήσεις μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.2 του Ν 2523/1997. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης των ως άνω οφειλόμενων χρεών και προβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή (Αποφ.Τριμ Διοικ.Εφετείο Θεσσαλονίκης Τμήμα Ε΄ 1249/2016).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι ως άνω δικαστικές αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (Τμήμα Μονομελές), διέτασαν την τροποποίηση των φύλλων ελέγχου και όχι την ακύρωση αυτών. Συνεπώς, η αρμόδια ΔΟΥ προχώρησε σε νέα εκκαθάριση και όχι σε έκδοση νέων πράξεων.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίθηκαν επί της ουσίας από το από το Διοικητικό Δικαστήριο, το οποίο εξέδωσε τις αντίστοιχες αποφάσεις με αποτέλεσμα η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά των ίδιων πράξεων να είναι απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη ως απαράδεκτης της με αριθμό πρωτ...../28-03-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής 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

