



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 31 / 12 / 2018

Αριθμός Απόφασης **5183**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
 - γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
 - δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
 - ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,

4. Την από **06/08/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ:**, που κατοικεί στην επί της οδού, κατά της από 23/07/2018 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (εκκαθαριστικό σημείωμα), που προήλθε από την υποβολή της με αριθμό/2018 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2014 και βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθμ./... και/... χρηματικό κατάλογο, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ν. Ιωνίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,
Επί της από **036/08/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα στις 07/12/2016 την υπ' αριθμ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2014, με την οποία δήλωσε αναδρομικά ποσά από σύνταξη τα οποία έλαβε κατά το έτος 2016. Ωστόσο, ο προσφεύγων, έχοντας ήδη την ιδιότητα του συνταξιούχου, υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 18/12/14 με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες παροχής συμβουλών στρατηγικής διαχείρισης» και στο φορολογικό έτος 2014 στην υποβληθείσα αρχική δήλωση, είχε δηλώσει εσφαλμένα στον κωδικό 307 του εντύπου Ε-1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 12§2 περ. στ', του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), ποσού **19.539,80€**, αντί να δηλώσει τα κέρδη της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, όπως προέκυπταν από το έντυπο Ε-3, στον κωδικό 401 του εντύπου Ε-1 ποσού 19.164,65€.

Στη συνέχεια, προκειμένου να γίνει εκκαθάριση της ως άνω εμπροθέσμως υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης αναδρομικών, έπρεπε να προηγηθεί η διόρθωση και καταχώρηση στο σωστό κωδικό 401 των κερδών του από επιχειρηματική δραστηριότητα, μετά δε από υπόδειξη του αρμόδιου υπαλλήλου, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./2018 τροποποιητική δήλωση (η οποία καταχωρήθηκε στο σύστημα taxis ως 1^η τροποποιητική) και ακολούθως καταχωρήθηκε η τροποποιητική δήλωση αναδρομικών (2^η τροποποιητική).

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η ως άνω 1^η τροποποιητική δήλωση αφορούσε τροποποίηση από την οποία προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (ήτοι χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 1.215,26€, έναντι πιστωτικού ύψους 1.568,96€), υπολογίστηκαν τόκοι εκπροθέσμου, δεδομένου ότι αυτή έπρεπε να είχε υποβληθεί έως 31-08-2015.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να ακυρωθεί στο σύνολο της η με αριθμό δήλωσης/2018 και Α.Χ.Κ/...,/... Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, η οποία προέκυψε από την εκκαθάριση της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, **ως προς την επιβολή τόκων εκπρόθεσμης υποβολής.**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **18§1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι: «1) α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β) Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης,...».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1119/22-06-2018** διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες για τα επιβαλλόμενα πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται:

«β) Ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις, για δηλώσεις που αφορούν σε φορολογικά έτη μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. γίνεται η ακόλουθη διάκριση: Για εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου επιβάλλονται οι κυρώσεις για τη διαδικαστική παράβαση της υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ,... **Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις κατά την καταβολή υπολογίζονται οι αναλογούντες τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ,...»**

Επειδή με το άρθρο **63** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) 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. ... 2) ..., 3) ..., 4) ..., 5) ..., 6) ..., 7) ..., **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, με το άρθρο **73 § 1** του **ν. 356/1974** (ΦΕΚ Α' 90) περί Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων ορίζεται ότι «η προ της ενάρξεως της εκτέλεσως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται: α) κατά της εκδοθείσας ατομικής ειδοποίησης ... ».

Επειδή, με το άρθρο **217 § 1** του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας «Ανακοπή χωρεί κατά κάθε πράξης που εκδίδεται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης και, ιδίως, κατά:

- α) της πράξης της ταμειακής βεβαίωσης του εσόδου,
- β) της κατασχήτηρας έκθεσης,
- γ) του προγράμματος πλειστηριασμού,
- δ) της έκθεσης πλειστηριασμού και
- ε) του πίνακα κατάταξης».

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας της διοικητικής εκτέλεσης, κατά των οποίων προβλέπεται η άσκηση ανακοπής προς επίλυση διαφορών αναφυόμενων στο στάδιο της είσπραξης των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991),

Επειδή, εξάλλου, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 217 και 221 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και 4 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, συνάγεται ότι η ατομική ειδοποίηση αποτελεί πράξη προ της ενάρξεως της αναγκαστικής εκτέλεσως, η οποία ακολουθεί τη νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του χρέους του οφειλέτη του Δημοσίου. Το περιεχόμενό της είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι αποτελεί μία περαιτέρω γνωστοποίηση του χρέους και ταυτόχρονα μία προειδοποίηση προς τον φορολογούμενο για την έναρξη διοικητικής εκτέλεσης που επίκειται, σε περίπτωση που δεν τακτοποιηθούν οι οφειλές του. Αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος και η αιτία του, ούτως ώστε αυτός να μπορεί να στραφεί με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ανακοπή, αναστολή εκτέλεσως) κατά της πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως, η οποία, σε περίπτωση προσβολής της ατομικής ειδοποίησης, θεωρείται ως συμπροσβαλλόμενη, ή να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του (βλ. ΣτΕ 2999/2013, 1566/2012),

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ.**/2018** τροποποιητική δήλωση εκπροθέσμως, μετά την παρέλευση 35 μηνών από τη λήξη της νόμιμης προθεσμίας, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (εκκαθαριστικό σημείωμα), χωρίς να περιλαμβάνει τους αναλογούντες τόκους που προβλέπονται από το άρθρο 53 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι αυτοί υπολογίζονται κατά την καταβολή κάθε δόσης,

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσβάλλεται κατ' ουσίαν η ταμειακή βεβαίωση του φόρου (Α.Χ.Κ/....,/..) και σύμφωνα με τα ανωτέρω οι τόκοι του άρθρου 53 του ΚΦΔ που προκύπτουν, ανάγονται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης, οπότε κατά της πράξης αυτής είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 επόμενα του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Κατόπιν αυτών

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **06/08/2018** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, που κατοικεί στην επί της οδού

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος του τμήματος
Επανεξέτασης Α2
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΠΑΣΧΑΛΗΣ ΧΑΡΑΛ.

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.