



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/02/2019

Αριθμός απόφασης: 724

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 25/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός και, κατά :α) του υπ' αριθμ. /2007 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004 (Χρήση 21/5/2002-31/12/2003) του ΠΕΚ Πειραιά και νυν Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ όπως αυτό τροποποιήθηκε μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. /2013 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 9^ο Τριμελές) και των Α /2017 και /2017 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (Τμήμα Γ' Τριμελές) και β) του ΑΧΚ /2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ με τον οποίο καταλογίσθηκε το ποσό των 209.245,08 Ευρώ (ήτοι κύριος φόρος 52.311,27 Ευρώ συν πρόσθετος

φόρος 300% 156.933,81 Ευρώ) και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία προσφεύγει κατά του ανωτέρω Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004 (χρήση 21/5/2002-31/12/2003), όπως αυτό τροποποιήθηκε από την φορολογική αρχή μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 9^ο Τριμελές) και των Α/2017 και/2017 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (Τμήμα Γ' Τριμελές), του συνεπεία αυτού συνταχθέντα ΑΧΚ/2018, σύμφωνα με το οποίο της καταλογίσθηκε το ποσό των 209.245,08 ευρώ αντί του ποσού 115.084,79 ευρώ, ήτοι διαφορά 94.160,29 ευρώ λόγω υπολογισμού του προσθέτου φόρου σε ποσοστό 300%.

Ειδικότερα, την 26/9/2018, κατόπιν αίτησής της προσφεύγουσας (αριθμ. πρωτ./2018), δόθηκε εκ νέου από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ το υπ' αριθμ./2007 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004 (Διαχειριστική Περίοδος 21/3/2002-31/12/2003) μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 9^ο Τριμελές) και την εκ νέου εκκαθάριση του καταλογισθέντος χρηματικού ποσού.

Κατά του υπ' αριθμ./2007 Φύλλου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004, που της είχε επιδοθεί από το ΠΕΚ Πειραιά την 29/10/2007, η προσφεύγουσα είχε ασκήσει την 30/11/2007 Προσφυγή (Αύξ. Αριθ. Κατάθεσης/2007), η οποία συζητήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 9^ο Τριμελές) την 14^η Μαρτίου 2013 και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2013 Απόφαση σύμφωνα με την οποία έγινε εν μέρει Δεκτή η Προσφυγή της.

Κατά της ανωτέρω πρωτόδικης Απόφασης ασκήθηκε Έφεση τόσο από την ίδια την εταιρεία όσο και από το Ελληνικό Δημόσιο.

Στις 6 Απριλίου 2017 συζητήθηκαν και οι δύο Εφέσεις ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (Τμήμα Γ' Τριμελές) και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./2017 και/2017 Αποφάσεις σύμφωνα με τις οποίες απορρίφθηκαν αμφότερες οι Εφέσεις, οι οποίες επιδόθηκαν στις 29-11-2017.

Σύμφωνα με την από 31/10/2018 έκθεση απόψεων του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, μετά την έκδοση και επίδοση των Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών προχώρησε σε νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου ποσού και του προσθέτου φόρου βάσει της/2013 αποφ. Δ.Π.Α., η οποία έπρεπε να προηγηθεί των παραπάνω αποφάσεων, και το τροποποιηθέν ως προς τα ποσά Φύλλο Φορολογίας Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004 με τη νέα εκκαθάριση δόθηκε στην εταιρεία στις 26/9/2018.

Σύμφωνα με τις Αποφάσεις του Διοικητικού Πρωτοδικείου και του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ως οφειλόμενο επί πλέον φόρο εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2004 το ποσό των 52.311,27 ευρώ και επί του ποσού αυτού υπολογίστηκε πρόσθετος φόρος 300% σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 του Νόμου 2523/1997.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά όπως η φορολογική αρχή υπολογίσει εκ νέου τον πρόσθετο φόρο, μετά την έκδοση των δικαστικών αποφάσεων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του Νόμου 4509/2017, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Η υπόθεση εμπίπτει στις εκκρεμείς υποθέσεις που προβλέπει η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, καθόσον η απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών της επιδόθηκε στις 29/11/2017 και ως εκ τούτου την 01/01/2018 δεν είχε εκπνεύσει η προθεσμία άσκησης αίτησης αναίρεσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας..
- Η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου.
- Η φορολογική αρχή όφειλε κατά τον νεότερο υπολογισμό του φόρου εισοδήματος και του πρόσθετου φόρου του οικονομικού έτους 2004 που έλαβε χώρα τον Σεπτέμβριο του 2018, ήτοι μετά την ισχύ της διατάξεως του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 να εφαρμόσει την ευνοϊκότερη εν ισχύ διάταξη του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013.

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 εκτελέσεως ανακοπή του οφειλέτου ασκείται: α) κατά της εκδοθείσης ατομικής ειδοποίησεως ... ».

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 αναφέρονται 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 αναφερόμενων 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 ένδika βοηθήματα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ανακοπή, αναστολή εκτέλεσως) κατά της πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως, η οποία, σε περίπτωση προσβολής της ατομικής ειδοποίησεως, θεωρείται ως συμπροσβαλλόμενη, ή να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του (βλ. Σ.τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012),

Επειδή σύμφωνα και με την νομολογία (ΣτΕ 19238/2013) *«εκτελεστή διοικητική πράξη στο στάδιο της είσπραξης του εσόδου πριν από την έναρξη της εκτέλεσης είναι η πράξη της ταμειακής βεβαίωσης του χρέους του Δημοσίου (»βεβαίωση στενής έννοιας«), η οποία είναι προσβλητή, όχι δε η «ατομική ειδοποίηση» που αποστέλλεται μετά τη βεβαίωση αυτή προς τον οφειλέτη. Τούτο, διότι η «ατομική ειδοποίηση» δεν αποτελεί παρά πράξη απλής ανακοίνωσης της διοίκησης προς το διοικούμενο, η οποία και στερείται εκτελεστού χαρακτήρα. Αυτό άλλωστε προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., οι οποίες ορίζουν ρητά ότι η ατομική ειδοποίηση δεν εξομοιώνεται με επιταγή προς πληρωμή, ενώ η τυχόν παράλειψη της αποστολής της δεν ασκεί καμία επίδραση στο κύρος των λαμβανομένων στη συνέχεια κατά του οφειλέτη αναγκαστικών μέτρων. Βέβαια, το ανωτέρω άρθρο 73 § 1 Κ.Ε.Δ.Ε. ορίζει ότι η ανακοπή του οφειλέτη μπορεί να ασκηθεί και κατά της ταμειακής ειδοποίησης, τούτου όμως πρόδηλα υπονοεί την αντίστοιχη ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη της ταμειακής βεβαίωσης, με την οποία και μόνο καθοδύεται το εκτελέσιμο δικαίωμα του Δημοσίου, αλλά και η αντίστοιχη υποχρέωση του οφειλέτη ως προς το συγκεκριμένο χρέος»*,

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (σχετ. 1651/2018 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Αθηνών, 1249/2016 Απόφαση Διοικ. Εφετείου Θεσσαλονίκης κ.α), η πράξη εκκαθάρισης του φόρου, που προβλέπεται στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας πράξη, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου ή του προστίμου, υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του εν λόγω Κώδικα και στη συνέχεια σε προσφυγή κατά το άρθρο 63 του ΚΔιοικ.Δικ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικά η σχετική φορολογική διαφορά, περιέχει δε τον κύριο φόρο, όπως προσδιορίζεται από την τελευταία (ή σε περίπτωση απόρριψης της σχετικής προσφυγής τον κύριο φόρο που έχει καταλογισθεί με την αντίστοιχη πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι τη δημοσίευση της απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 2 του ν. 2523/1997. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο της είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔιοικΔικ κατά της σχετικής ατομικής ειδοποίησης, με την οποία μπορούν να προβληθούν λόγοι σχετικά με την ενδεχομένως λανθασμένη ή μη νόμιμη εκκαθάριση του κύριου και του πρόσθετου φόρου.

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανή προσφυγή κατά της ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, με Αριθμό Χρηματικού Καταλόγου/2018, που αφορά το υπ' αριθμ./2007 Φύλλο Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2004 (Χρήση 21/5/2002-31/12/2003) του ΠΕΚ Πειραιά και νυν Δ.Ο.Υ ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, όπως αυτό τροποποιήθηκε μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./2013 Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 9^ο Τριμελές) και των/2017 και/2017 Αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (Τμήμα Γ' Τριμελές), καθώς η εκ τούτης αναφερόμενη διαφορά ανάγεται στο στάδιο της διοικητικής εκτέλεσης. Ως εκ τούτου είναι δυνατή μόνο η άσκηση ανακοπής σύμφωνα με τα άρθρα 217 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Κ.Δ.Δ.) και 73 του Κ.Ε.Δ.Ε.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/10/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....», ΑΦΜ ως απαραδέκτου.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.