



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 28/03/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 727

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-11-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» – **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού – Τ.Κ., κατά της με αριθμό /**08-11-2018** αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 06-12-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από 29-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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:

Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Βάσει σχετικής εντολής ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Π.Ε.Κ. Αθηνών διενήργησε έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία της (.....), από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι αυτή κατέβαλε προς τρίτους αμοιβές, με έκδοση αθεώρητων αποδείξεων επαγγελματικής δαπάνης. Μεταξύ αυτών ήταν και ο προσφεύγων, στον οποίο καταβλήθηκε για τη χρήση 2004, συνολικά το ποσό των 45.811,51 €. Από τον περαιτέρω έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού 2005, του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι αυτός δήλωσε το ως άνω ποσό στον κωδικό 659, δηλαδή ως αυτοτελώς φορολογούμενο κατά τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 2 του ν. 2238/1994. Με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι μη νομίμως ο προσφεύγων δήλωσε την ως άνω αμοιβή στον κωδικό 659 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 και ότι αντιθέτως οι ακαθάριστες αμοιβές ύψους 45.811,51 €, έπρεπε να δηλωθούν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση (κωδ. 507 του πίνακα Δ΄), ο δε φόρος που παρακρατήθηκε ύψους 9.162,29 €, στον κωδικό 605 της δήλωσης. Με βάση τις διαπιστώσεις αυτές η Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης εξέδωσε το /6-9-2010 προσωρινό φύλλο ελέγχου, με το οποίο το φορολογητέο εισόδημα για τη χρήση 2004 προσδιορίστηκε στο ύψος των 70.749,65 €, έναντι δηλωθέντος ποσού 24.938,14 € και ο κύριος φόρος σε 22.299,86 €, έναντι 3.975,26 €, βάσει δήλωσης, με αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά κυρίου φόρου ύψους 18.324,60 € και πρόσθετος φόρος ύψους 36.649,20 €.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων άσκησε την από 31/3/2011 προσφυγή, με την οποία ζήτησε την ακύρωση του ως άνω προσωρινού φύλλου ελέγχου, προβάλλοντας ότι κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα ήταν αρχιπροπονητής πάλης είχε δε και ο ίδιος στην αποκλειστική εποπτεία του αθλητές, οι οποίοι μάλιστα διακρίθηκαν στους ολυμπιακούς αγώνες.

Ακολουθώντας, το Διοικητικό Πρωτοδικείο με την αριθμ. /2013 απόφασή του, απέρριψε την προσφυγή του, με την αιτιολογία ότι το ποσό των 45.811,51 €, που καταβλήθηκε στον προσφεύγοντα από την, για τη χρήση 2004 και το οποίο αυτός περιέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005, ως αυτοτελώς, φορολογούμενο αντιστοιχούσε στις μηνιαίες τακτικές αποδοχές αυτού για τις υπηρεσίες που παρείχε στην Ομοσπονδία, και δεν αποτελούσε ποσό που καταβλήθηκε σε αυτόν από το αθλητικό σωματείο κατά την υπογραφή του συμβολαίου, και συνεπώς δεν υπαγόταν στην αυτοτελή φορολόγηση που προβλέπει η ειδική και ως εκ τούτου στενώς ερμηνευταία διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 του νόμου 2238/1994.

Κατά της ως άνω απόφασης, ο προσφεύγων άσκησε την από 30/9/2013 έφεση και δικόγραφο πρόσθετων λόγων, με τα οποία μεταξύ άλλων προβάλλει ότι κατά τη σύνταξη του δικογράφου της εφέσεως αντιλήφθηκε ότι με το ένδικο φύλλο εσφαλμένα υπολογίστηκε ο επιβληθείς φόρος και πρόσθετος φόρος, καθότι δεν αφαιρέθηκε ο ήδη παρακρατηθείς φόρος ύψους 9.162,29 €, και η συνολική οφειλή να προσδιοριστεί στο ύψος των 27.486,93 €.

Παράλληλα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης το με αριθμ. /27-9-2013 αίτημα περί τροποποίησης του με αριθμ. /2010 προσωρινού φύλλου ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 2238/1994.

Με την αριθμ. /2018 απόφασή του, το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης, απέρριψε την ασκηθείσα έφεση με την αιτιολογία ότι ο ισχυρισμός περί εσφαλμένου υπολογισμού του φόρου απαραδέκτως προβλήθηκε το πρώτον ενώπιον του δικαστηρίου αυτού, καθόσον πρωτοδίκως δεν είχε προβάλλει συγκεκριμένο λόγο αναφορικά με τον ορθό ή μη υπολογισμό του φόρου.

Από την άλλη πλευρά η Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης, με την αριθμ. /27-9-2013 ταυτάριθμη απάντησή της, απέρριψε το ως άνω αίτημα περί τροποποίησης του με αριθμ. προσωρινού φύλλου ελέγχου δεδομένου ότι αυτό δεν είχε ακόμα οριστικοποιηθεί.

Μετά την έκδοση της με αριθμ. /2018 απορριπτικής απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων υπέβαλε εκ νέου στη Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης (αρμόδια Δ.Ο.Υ. ελέγχου μετά την συγχώνευση των τμημάτων ελέγχου Ζ και Η΄ Δ.Ο.Υ.) την με αριθμ. /12-10-2018 αίτησή του, περί διόρθωσης του με αριθμ. /10-12-2010 φύλλου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης, προκειμένου να υπολογιστεί παρακρατηθείς φόρος ύψους 9.162,29 €, τον οποίο δεν υπολόγισε ο έλεγχος. Η Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με την αριθμ. /8-11-2018 απάντησή της, γνωστοποιεί ότι ο σχετικός ισχυρισμός έπρεπε να προβληθεί στο στάδιο εξέτασης της προσφυγής που άσκησε ο προσφεύγων, κατά του με αριθμ. /2010 προσωρινού φύλλου ελέγχου ή άλλως όφειλε να προσφύγει κατά της με αριθμ. /27-9-2013 αρνητικής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Η΄ Θεσσαλονίκης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :«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». Ο Κ.Φ.Δ. εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 67, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 §1 της ΠΟΛ. 1064/2017 "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 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...»

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, εξάλλου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε εκτελεστές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις, 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 ή της οικειοθελούς καταβολής των βαρών αυτών (πρβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991). Ειδικότερα, στο πεδίο των φορολογικών διαφορών προσβάλλονται με προσφυγή οι πράξεις των φορολογικών οργάνων με τις οποίες προσδιορίζονται φόροι, δασμοί, τέλη και συναφή δικαιώματα του Δημοσίου ή άλλες κυρώσεις για παράβαση γενικά των φορολογικών νόμων.

Επειδή, η εκτελεστότητα 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, εκτός εάν σαφώς προκύπτει ότι είναι δυνητική. (Επ. Π. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ενδέκατη έκδοση, σελ.120, αριθ. 104). Συνεπώς, πράξεις με τις οποίες δηλώνεται εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη διοικητική πράξη, **χωρίς νέα ουσιαστική έρευνα**, με τις οποίες η Διοίκηση απλώς εμμένει στην αρχική πράξη, ήτοι πράξεις βεβαιωτικές, στερούνται, σύμφωνα με τα παραπάνω, εκτελεστότητας και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή. Οι βεβαιωτικές πράξεις μπορεί να είναι και σιωπηρές (βλ. Επ. Π. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, ενδέκατη έκδοση, σελ.500, αριθ. 482).

Υπό τα δεδομένα αυτά, η με αριθμ. /12-10-2018 απάντηση της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, είναι καθαρά πληροφοριακού χαρακτήρα και δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου, ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση, και ως εκ τούτου πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. /29-11-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **Α.Φ.Μ. ως απαράδεκτης**.

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

Ακριβές αντίγραφο
υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.