



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-6-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1059

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τis διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

4. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με **ΑΦΜ** ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα την ..., κατά: **α)** της υπ' αριθμ. .../**13-01-2020** πράξης εκκαθάρισης κατά το άρθρο 41 παρ.4 του Ν.4174/2013, εκδοθείσας δυνάμει της υπ' αριθμ.8595/2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης και **β)** της υπ' αριθμ. .../**24-3-2009** πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την υπ' αριθμ. 8595/5-11-2019 απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (μεταβατική έδρα Κατερίνης).

8. Την από 14/02/2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρείας «...» με Α.Φ.Μ.: ..., 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:

Μετά από εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' Κατερίνης, το 2009, έγινε τακτικός έλεγχος στην επιχείρηση «...» με Α.Φ.Μ.: ..., για τα οικ. έτη 2001 – 2006. Για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../**24-3-2009** οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κύριος φόρος ποσού 16.938,99€ και πρόσθετος φόρος ποσού 50.816,97€, (ποσοστό 300% επί του κύριου φόρου), ήτοι συνολικό ποσό Φ.Π.Α. 67.755,96€.

Κατά της ως άνω πράξης, η προσφεύγουσα επιχείρηση, άσκησε στις 27-7-2009 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου Κατερίνης, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1542/2014 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα ΙΓ' (Μεταβατική Έδρα Κατερίνης), με την οποία αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία δεν επετεύχθη. Κατόπιν αυτού, το αρμόδιο δικαστήριο εξετάζοντας κατ' ουσία την υπόθεση εξέδωσε την υπ' αριθμ. 8595/2019 απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (μεταβατική έδρα Κατερίνης), με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η ως άνω προσφυγή και μεταρρυθμίστηκε η προσβαλλόμενη πράξη σε ότι

αφορά το ύψος του πρόσθετου φόρου, από 300% επί του κύριου φόρου σε 120%, δηλαδή σε ποσό 20.326,79€. (16.938,99 χ 120% = 20.326,79€)

Σε εκτέλεση της υπ' αρ. 8595/2019 απόφασης του ΙΒ' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διενήργησε την υπ' αριθμ. .../13-1-2020 νέα εκκαθάριση φόρου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ.4 του Ν.4174/2013, επί της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης,

Κατόπιν αυτού, η προσφεύγουσα, κατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρεφόμενη τόσο κατά της υπ' αριθμ. .../13-1-2020 εκκαθάρισης Φ.Π.Α., όσο και κατά της .../24-3-2009 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../11-02-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα η προσβαλλόμενη απόφαση δέχθηκε τον εξωλογιστικό προσδιορισμό, καθώς η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε επαρκώς την αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
2. Εσφαλμένα η προσβαλλόμενη απόφαση δέχθηκε τη μη τήρηση του άρθρου 20 παρ.2 του Συντάγματος, περί προηγούμενης ακρόασης
3. Εσφαλμένα δεν δέχθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση το γεγονός ότι όλες οι κοινοποιηθείσες καταλογιστικές πράξεις επιδόθηκαν στο ..., ο οποίος, κατά τη δεδομένη χρονική στιγμή δεν ήταν εκκαθαριστής της εταιρείας.
4. Η προσφεύγουσα απώλεσε τη δυνατότητα ένταξης των χρεών σε ρύθμιση των 120 δόσεων, παραβιάζοντας έτσι την αρχή της φορολογικής ισότητας που επιβάλλει όμοια φορολογική μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται κάτω από όμοιες οικονομικές συνθήκες.
5. Η πράξη δεν μπορεί να αποτελέσει νόμιμο τίτλο κατά ΚΕΔΕ, εάν προηγουμένως δεν καταστεί οριστική και τελεσίδικη.

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη «ή παρέλειψε την έκδοση της» και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν «ή από τη συντέλεση της παράλειψης».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας συνάγεται 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, 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 (προβλ. ΣτΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή εξάλλου, 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 (νόμιμου 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. Η αμφισβήτηση της γενόμενης κατά τα παραπάνω εκκαθάρισης, όσον αφορά τόσο τον κύριο όσο και τον πρόσθετο φόρο, ανάγεται στο στάδιο είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του ΚΔιοικ.Δικ. 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, στο άρθρο 1 του Ν. 3068/2002 ορίζεται ότι: «*Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν*

υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 2^α της υποπαραγράφου Α.5 της παραγράφου Α του άρθρου πρώτου του Ν.4152/2013 και της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Πολ. 1209/2013, η άσκηση ενδικοφανών προσφυγών και η εξέτασή τους από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης προβλέπεται για πράξεις των φορολογικών αρχών που εκδίδονται από 1/6/2013.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της υπ' αριθμ. .../13-1-2020 πράξης εκκαθάρισης κατά το άρθρο 41 παρ.4 του Ν. 4174/2013 και κατά της υπ' αριθμ. .../24-3-2009 πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Επειδή, κατά της υπ' αριθμ. .../24-3-2009 πράξης επιβολής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, ασκήθηκε στις 27-7-2009, από την προσφεύγουσα εταιρεία, προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό 1542/2014 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα ΙΓ' (Μεταβατική έδρα Κατερίνης), με την αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να τηρηθεί η διαδικασία της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η οποία δεν επετεύχθη. Στη συνέχεια, η υπόθεση κρίθηκε κατ' ουσία και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 8595/2019 απόφαση του Διοικητικού Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα ΙΒ' Μονομελές (Μεταβατική Έδρα Κατερίνης).

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω δικαστική απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, έγινε δεκτή εν μέρει η ασκηθείσα από την προσφεύγουσα προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου επί του Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2002, ο οποίος, κατ' εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης κύρωσης, προσδιορίστηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 26 παρ.1 του ν.3943/2011, στο 120% του κύριου φόρου, ήτοι περιορίστηκε για την επίδικη χρήση στο ποσό των 20.326,79€, τροποποιώντας την υπ' αριθμ. .../24-3-2009 πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2002.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013: *«Για τις δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 41 παρ.4 και 30 παρ.1 αυτού»*

Επειδή, στην παρ.4 του άρθρου 41 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 59 του Ν.4438/2016 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου,*

ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί».

Επειδή, με την ως άνω διάταξη ρυθμίζεται ο χρόνος και ο τρόπος είσπραξης της απαίτησης που απορρέει από δικαστική απόφαση που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 4174/2013, καθώς, η νέα εκκαθάριση αποτελεί τίτλο πληρωμής και όχι πράξη προσδιορισμού φόρου (Ι. Φωτόπουλος, Ερμηνεία του Κ.Φ.Δ., εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 761)

Επειδή, σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης του ΙΒ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης η οποία μεταρρύθμισε την προσβαλλόμενη πράξη, ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κατερίνης διενήργησε νέα εκκαθάριση φόρου επί της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εν λόγω δικαστική απόφαση. Η δε πράξη εκκαθάρισης κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπ' αριθμ. .../13-01-2020 έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω είναι σαφές ότι η άσκηση δεύτερης προσφυγής κατά της αυτής προσβαλλόμενης πράξης είναι απαράδεκτη, καθόσον δεν συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 70 του Ν.2717/99. Περαιτέρω, απαράδεκτη είναι η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης εκκαθάρισης, δεδομένου ότι αυτή δεν αποτελεί πράξη προσδιορισμού φόρου, αλλά προσδιορίζει τον τρόπο πληρωμής του φόρου που προκύπτει βάσει του διατακτικού δικαστικής απόφασης.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η υπόθεση βρίσκεται στο στάδιο της δικαστικής προσφυγής και ως εκ τούτου έχει παρέλθει το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο δεν δύναται να αναβιώσει και η προσφεύγουσα δύναται, μετά την έκδοση της υπ' αριθμ. 8595/2019 απόφασης του Διοικητικού Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, να συνεχίσει δικαστικά κατά το άρθρο 92 του Ν.2717/1999.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από 11-02-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «...» με ΑΦΜ ..., ως **απαράδεκτης**.

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

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης

Μαβινίδου Κυράτσα
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.