



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 01/04/2020

Αριθμός απόφασης: 688

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 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 1064/28.04.2017 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 09/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα επιχείρησης, κατά: α) της πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2016, που προέκυψε με την υποβολή της με αριθμ. /2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, β) της σιωπηρής απόρριψης της χειρόγραφης με αριθμ. πρωτ. /2019 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016 και

γ) της σιωπηρής απόρριψης της ηλεκτρονικώς υποβληθείσας με αριθμ./2019 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υποβολή της με αριθμ./2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 εκδόθηκε πράξη άμεσου προσδιορισμού φόρου με την οποία προέκυψε συνολικό ποσό οφειλόμενο φόρου ύψους 444.935,19 ευρώ για το φορολογικό έτος 01/01/2016-31/12/2016, το οποίο βεβαιώθηκε με την υπ' αριθμ./2017 ταμειακή βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Χανίων. Το παραπάνω ποσό οφειλόμενου φόρου αποτελείται από χρεωστικό ποσό 203.877,43 ευρώ από τη φορολόγηση με συντελεστή 29% των κερδών που δήλωσε η προσφεύγουσα, προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους ποσού 240.257,76 και τέλος επιτηδεύματος ποσού 800,00 ευρώ.

Κατά της ανωτέρω πράξης η προσφεύγουσα άσκησε την από 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας και εκδόθηκε η με αριθμό 383/2018 απορριπτική απόφαση. Στη συνέχεια, κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου, η οποία συζητήθηκε κατά το δικάσιμο της 26/09/2019. Ωστόσο, με τη με αριθμό/2017 προγενέστερη απόφασή του, το παραπάνω δικαστήριο είχε απορρίψει τη με αριθμό/2016 παρόμοια προσφυγή της προσφεύγουσας με το σκεπτικό ότι: «... Η κατά τα ανωτέρω διαδικασία ανάκλησης, που θεσπίζεται από τον Κώδικα με την κατάθεση τροποποιητικής δήλωσης στη Φορολογική Αρχή είναι αποκλειστική και δεν μπορεί ο φορολογούμενος να ασκήσει αυτοτελή προσφυγή προς ανάκληση της δήλωσης και επιστροφή του βάσει αυτής καταβληθέντος φόρου. Αντιθέτως οφείλει να υποβάλλει προηγουμένως σχετική δήλωση στη Φορολογική Διοίκηση και σε περίπτωση που δε γίνει αυτή δεκτή ή παρέλθει τρίμηνη προθεσμία χωρίς να αποφανθεί η Διοίκηση επί της ανακλήσεως μπορεί να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή κατά της ρητής ή σιωπηρής απόρριψης και μόνο αν αυτή απορριφθεί ρητά ή σιωπηρά μπορεί να προσφύγει στο διοικητικό δικαστήριο. εφόσον δεν απηύθυνε αίτημα για ανάκληση στον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Χανίων, δηλαδή δεν τήρησε την υποχρεωτική φορολογική διαδικασία που ορίζεται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013, η υπό κρίση προσφυγή ασκήθηκε απαραδέκτως...»

Βάσει της ως άνω απόφασης η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμ. πρωτ./2019 χειρόγραφη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016, και τη με αριθμ./2019 ηλεκτρονικώς υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να εξαιρεθούν από τη φορολογία τα έσοδά της, τα οποία πραγματοποιήθηκαν κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του κοινωφελούς σκοπού της και ως εκ τούτου δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Με την παρέλευση του τριμήνου από την υποβολή των παραπάνω τροποποιητικών δηλώσεων η προσφεύγουσα εταιρεία, νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου κοινωφελούς χαρακτήρα που λειτουργεί με , άσκησε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου λόγω έλλειψης προηγούμενης ακρόασης του διοικούμενου και παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.
2. Πλάνη περί τα πράγματα / εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, καθώς δεν έγινε έλεγχος του καταστατικού και πραγματικού σκοπού της σε συνάρτηση με τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων της προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα έσοδα της κατά το φορολογικό έτος 2014 πραγματοποιήθηκαν για την επιδίωξη της εκπλήρωσης του κοινωφελούς σκοπού της.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία νόμου, ήτοι των διατάξεων των άρθρων 45 του ν. 4172/2013 και των διατάξεων του ν. 1069/1980, καθώς το άρθρο 45 του ν. 4172/2013 προβλέπει ρητά ότι τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δεν υπόκεινται σε φόρο.
4. Ευθεία παράβαση νόμου και συγκεκριμένα των άρθρων 276 του ν. 3463/2006 και 2 Α.Κ. που προβλέπουν την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων Ύδρευσης-Αποχέτευσης.
5. Παράβαση της συνταγματικά προστατευμένης αρχής της ισότητας, καθώς επιβαρύνονται με φόρο τα νομικά πρόσωπα που ασκούν τη δραστηριότητα της ύδρευσης-αποχέτευσης ενώ απαλλάσσονται που ασκούν οι ίδιοι αυτή τη δράση, χωρίς να την έχουν εκχωρήσει σε συσταθέντα για το σκοπό αυτό νομικά πρόσωπα.

A) Επί της 1^{ης} προσβαλλόμενης πράξης

Επειδή, με το **άρθρο 24 του ν. 4274/2014** η παράγραφος 1 του άρθρου 70 ΚΔΔ (ν.2717/1999) αντικαταστάθηκε ως εξής:

«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 τελεσιδικώς 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...».

Επειδή, όπως προκύπτει από τη διάταξη του πρώτου εδαφίου του **άρθρου 70 παρ. 1 Κ.Δ.Δ. (ν.2717/1999)**, το απαράδεκτο της δεύτερης προσφυγής κηρύσσεται υπό τη συνδρομή των ακόλουθων προϋποθέσεων:

1) Η προσφυγή να έχει ασκηθεί χρονικώς ύστερον άλλης προσφυγής και να προσβάλλει την ίδια διοικητική πράξη ή παράλειψη,

2) Να υφίσταται ταυτότητα διαδίκων σε αμφότερες τις προσφυγές.

Με τη ρηθείσα διάταξη, καθίσταται δικονομικός κανόνας η αρχή, κατά την οποία μόνο μία φορά επιτρέπεται να ζητήσει κάποιος τη δικαστική προστασία στον ίδιο βαθμό κρίσεως κατά της ίδιας διοικητικής πράξης. Η εν λόγω αρχή ουδεμία εννοιολογική ή δογματική σχέση έχει με το δεδικασμένο, αφού εφαρμόζεται χωρίς να απαιτείται η ύπαρξη δικαστικής -και μάλιστα τελεσιδίκου- αποφάσεως. Η ως άνω ρύθμιση, εισάγουσα την αρχή της άπαξ ασκήσεως των ενδίκων βοηθημάτων, είχε ως στόχευση την αποτροπή της λεγόμενης παλινδικίας, ήτοι της επανειλημμένης διεξαγωγής της δίκης για την ίδια υπόθεση, η οποία προκαλεί τόσο την άσκοπη επιβάρυνση των δικαστηρίων, όσο και τον κίνδυνο έκδοσης αντιφατικών αποφάσεων. (Θεόδωρος Γ. Ψυχογιός Νομικός Σύμβουλος του Κράτους).

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει τη με αριθμ. πρωτ./2017 ενδικοφανή προσφυγή, στρεφόμενη κατά της ίδιας φορολογικής πράξης άμεσου προσδιορισμού φόρου της Γ.Γ.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2016, που προέκυψε με την υποβολή της με αριθμ./2017 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς. Επί της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η με αριθμ. 383/2018 απόφαση της Υπηρεσίας μας και ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, όσον αφορά την πρώτη προσβαλλόμενη πράξη, πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Β) Επί της προσβαλλόμενης σιωπηρής απόρριψης των υπ' αριθμ./2019 και/2019 τροποποιητικών δηλώσεων

Επειδή, στο **άρθρο 31 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. «Άμεσος προσδιορισμός φόρου» είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης.

2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Κώδικα, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κώδικα, έως την έκδοση εντολής φορολογικού ελέγχου. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα υπέβαλε τη με αριθμ./2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δηλώνοντας φορολογητέα κέρδη ποσού 872.635,96 ευρώ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε φόρος 444.935,19 ευρώ. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την 19/09/2017 τροποποιητική δήλωση μειώνοντας τα φορολογητέα κέρδη σε 557.337,50 ευρώ, από την εκκαθάριση της οποίας προέκυψε επιστροφή ποσού 182.873,10 ευρώ και η υπόθεση διαβιβάστηκε στο τμήμα ελέγχου.

Επειδή, στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικώς τη με αριθμ./2019 τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2016, η εκκαθάριση της οποίας έγινε άμεσα, όπως προβλέπεται στο άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 4174/2013, και συνεπώς έλαβε γνώση αυτής ταυτόχρονα με την υποβολή, ήτοι την 09/08/2019.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη με αριθμ. πρωτ./2019 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, η παραπάνω τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε άμεσα από την εφαρμογή Taxis, όπως υποβλήθηκε, και έχει διαβιβαστεί στο τμήμα ελέγχου, καθώς από την εκκαθάριση αυτή την 09/08/2019 προέκυψε διαγραφή φόρου που είχε ήδη καταβληθεί, συνεπώς επιστροφή ποσού 160.363,19 ευρώ. Μέχρι την ημερομηνία αυτή δεν είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος και συνεπώς δεν είχε εκδοθεί πράξη προσδιορισμού.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν τίθεται θέμα σιωπηρής απόρριψης των τροποποιητικών δηλώσεων της προσφεύγουσας, καθόσον αφενός η ηλεκτρονικώς υποβληθείσα δήλωση εκκαθαρίστηκε άμεσα, όπως ακριβώς υποβλήθηκε, και αφετέρου εκκρεμεί ο έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1287/2013, και για το λόγο αυτό η κατάθεση της προσφυγής θεωρείται αβάσιμη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.