



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-12-2021

Αριθμ. Αποφ.: 3681

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσσαλονίκη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις 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).

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. 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 **26-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α)της με α/α/**03-08-2021** πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εκκαθάρισης), (αρ. δήλωσης), κατά το άρθρο 41 παρ.4 του Ν.4174/2013, εκδοθείσας δυνάμει της υπ' αριθμ...../2021 απόφασης του ΙΒ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία τροποποιήθηκε η αρχική υπ' αριθμ./22-7-2015 πράξη προσδιορισμού (αρ.δήλωσης) φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την υπ' αριθμ./15-2-2021 απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης

8. Την από 01/09/2021 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης 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 **26-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 22-7-2015 την υπ' αριθμ. αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, στην οποία δήλωσε ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα (Κωδ.413 & 425), ένα αυτοκίνητο (Κωδ. 750-775), και δαπάνη αγοράς αγαθών και υπηρεσιών (Κωδ.049). Από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης (...../22-7-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού) προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 2.846,35€, λόγω φορολόγησης βάσει διαφοράς αντικειμενικών δαπανών (τεκμήρια).

Στη συνέχεια, στις 24-08-2015 υπέβαλε την υπ' αριθμ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2014 με επιφύλαξη, στην οποία πρόσθεσε στον Κωδ. 727: «τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων» το ποσό των 1.998,74€. Τα δικαιολογητικά της δήλωσης προσκομίστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και στις 23-11-2015 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με χρεωστικό υπόλοιπο 3.651,84€, λόγω προστιθέμενης διαφοράς αντικειμενικών δαπανών.

Κατά την ως άνω πράξης ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./22-1-2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε με την υπ'αριθμ. 488/17-5-2016 απόφαση της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης. Κατά της ως άνω απορριπτικής απόφασης της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, υπέβαλε την με/23-2-2017 προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ./2021 απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός

του ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εξαίρεσής του από τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. του ν.4172/2013 και συνεπώς μη νομίμως λήφθηκε υπόψη το τεκμήριο ελάχιστης δαπάνης διαβίωσης και κατοχής επιβατικού αυτοκινήτου, ενώ ορθώς προστέθηκε η δαπάνη τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείου, καθώς δεν προβλήθηκε κανένας ισχυρισμός περί αυτής. Βάσει του ως άνω σκεπτικού, διατάσσεται νέα εκκαθάριση, στην οποία ανάλογα πρέπει να διαμορφωθεί και η αναλογούσα προκαταβολή φόρου του επόμενου έτους.

Σε εκτέλεση της ως άνω δικαστικής απόφασης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, εξέδωσε την προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./3-8-2021 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (αρ. δήλωσης).

Κατόπιν αυτού, ο προσφεύγων, κατέθεσε την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρεφόμενος κατά της υπ' αριθμ./3-8-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όπως αυτή διαμορφώθηκε σε εκτέλεση της υπ'αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-08-2021 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι τα πραγματικά του εισοδήματα κατά το επίμαχο φορολογικό έτος είναι μηδενικά. Συντρέχουν στο πρόσωπό του ειδικοί λόγοι, όπως η φροντίδα της υπερήλικης μητέρας του που είναι χαμηλοσυνταξιούχος και η καταβολή στο Δήμο Θεσσαλονίκης ποσών που αφορούν οφειλές από δημοτικά τέλη προηγούμενων ετών. Είναι άνεργος και το μοναδικό του εισόδημα είναι τα επίδομα ΚΕΑ που μετά βίας καλύπτει τις ανάγκες διατροφής. Συνεπώς, δεν διαθέτει φοροδοτική ικανότητα για να συνεισφέρει στα κοινά βάρη χωρίς να κινδυνεύσει κάποιο από τα απαραίτητα στοιχεία για τη διαβίωσή του, όπως η στέγαση, η διατροφή και η υγεία του.

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 αναφερόμενων 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, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στρέφεται κατά της υπ' αριθμ./3-8-2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού (αρ.δήλωσης), η οποία αποτελεί πράξη εκκαθάρισης κατά το άρθρο 41 παρ.4 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Επειδή, κατά της υπ' αριθμ./28-11-2015 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε από τον προσφεύγοντα, η υπ' αριθμ./22-1-2016 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Δ.Ε.Δ. Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 488/17-5-2016 απορριπτική απόφαση. Κατά αυτής, ο προσφεύγων υπέβαλε την ΠΡ/23-2-2017 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό/2021 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, Τμήμα ΙΒ'.

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω δικαστική απόφαση του ΙΒ' Μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, έγινε δεκτή εν μέρει η ασκηθείσα από τον προσφεύγοντα προσφυγή, κατά το μέρος που αφορά την εξαίρεση του προσφεύγοντα από τον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση το τεκμήριο ελάχιστης διαβίωσης και το τεκμήριο κατοχής επιβατικού αυτοκινήτου.

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. Δ' Θεσσαλονίκης διενήργησε νέα εκκαθάριση φόρου (εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εν λόγω δικαστική απόφαση.

Επειδή, η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της πράξης εκκαθάρισης είναι απαράδεκτη, 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 ο προσφεύγων δύναται, μετά την έκδοση της υπ' αριθμ./2021 απόφασης του ΙΒ' Διοικητικού Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, να συνεχίσει δικαστικά κατά το άρθρο 92 του Ν.2717/1999.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από **26-8-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως **απαράδεκτης**.

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

**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.