



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

Καλλιθέα, 08/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1096

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. ειδοποίησης/2021 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, οικονομικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε με βάση το διατακτικό της με αριθμ. /2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου - Τμήμα 32^ο Μονομελές, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

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

Επί της από 09/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η ως άνω υπ' αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενη πράξη αφορά πράξη εκκαθάρισης φόρου, η οποία διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ./2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου -Τμήμα 32ο Μονομελές, με την οποία προσδιορίστηκε για το φορολογικό έτος 2015 νέο χρεωστικό ποσό ύψους **21.766,89 ευρώ**, αντί του προηγούμενου χρεωστικού υπολοίπου ποσού 3.101,54 ευρώ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα υπέβαλε, τη με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, δηλώνοντας ως εισόδημα από μισθωτή εργασία το ποσό των 87.582,97 ευρώ στο οποίο παρακρατήθηκε και αποδόθηκε φόρος ποσού 29.633,57 ευρώ και ομοίως παρακρατήθηκε και αποδόθηκε εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.163,85 ευρώ με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από (ΠΟΛ. 1274/2015). Προς τούτο τα ποσά αυτά ήταν προπληρωμένα στα πεδία 301, 315 και 333 της φορολογικής δήλωσης της προσφεύγουσας. Με βάση την εν λόγω δήλωση εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φορολογικού έτους 2015, με την οποία προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 1.340,04 ευρώ.

Η επιφύλαξη που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα με τη με αριθμ. δήλωση αφορούσε τη φορολόγηση ποσού 60.724,93 ευρώ που αντιστοιχεί στην απόδοση των ποσών που της αναλογούσαν από την εκκαθάριση του Επενδυτικού Λογαριασμού Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών που είχε συσταθεί με απόφαση της «.....», λόγω διακοπής του προγράμματος. Η ως άνω επιφύλαξή της δεν έγινε δεκτή κατά την εκκαθάριση της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμ. πρωτ./2016 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε μερικώς δεκτή με την υπ' αριθμ./2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ., σύμφωνα με την οποία:

α) το ποσό των 58.210,60 ευρώ δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του φορολογικού έτους 2015, αλλά συνιστά εισόδημα του οικονομικού έτους 2014, αφού το δικαίωμα είσπραξής του αποκτήθηκε στις 18/01/2013, οπότε έληξε πρόωρα ο Επενδυτικός Λογαριασμός Κάλυψης Στεγαστικών Παροχών του

β) το ποσό των 2.514,33 ευρώ δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά φορολογείται αυτοτελώς στο φορολογικό έτος 2015, ως εισόδημα από κεφάλαιο.

Στη συνέχεια, κατά της υπ' αριθμ. 1758/2017 απόφασης της Υπηρεσίας μας η προσφεύγουσα άσκησε τη με αριθμ./2017 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου -Τμήμα 32ο Μονομελές. Με την ως άνω απόφασή του το δικαστήριο απεφάνθη ότι το ποσό των **58.210,60 ευρώ, αναφορικά με το οποίο και μόνο αμφισβητήθηκε η ορθότητα της απόφασης της Υπηρεσίας μας, δεν αποτελεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, αλλά αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες που αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα κατά το οικονομικό έτος 2014.**

Με βάση το διατακτικό της παραπάνω απόφασης η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προέβη σε νέα εκκαθάριση τόσο για το οικονομικό έτος 2014 όσο και για το φορολογικό έτος 2015, εκδίδοντας:

α) τη με αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, με την οποία προέκυψε **νέο χρεωστικό ποσό ύψους 21.766,89 ευρώ, και**

β) τη με αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, με την οποία προέκυψε **τελικό πιστωτικό ποσό ύψους 25.834,17 ευρώ.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης εκκαθάρισης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και την απόδοση σε αυτή του φόρου μισθωτών υπηρεσιών που της παρακρατήθηκε από την τράπεζα, ισχυριζόμενη ότι το επίμαχο ποσό των 58.210,60 ευρώ που χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από κινητές αξίες με βάση τη με αριθμ./2020 δικαστική απόφαση του Πρωτοδικείου έπρεπε να μεταφερθεί στον κωδικό 657 της εν λόγω δήλωσης, και όχι στον κωδικό 291, ενώ ο παρακρατημένος φόρος έπρεπε να μεταφερθεί στον κωδικό 313 και όχι στον κωδικό 293.

Επειδή στο άρθρο 41 παρ. 4 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Επειδή, στο άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται: «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 ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς 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** (πρβλ. ΣΤΕ 2864/1996, 3354/1991).

Επειδή η προβλεπόμενη στο άρθρο 41 παρ. 4 του Κ.Φ.Δ. πράξη εκκαθάρισης, η οποία συντάσσεται μετά την έκδοση σχετικής οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού των εσόδων υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. Και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της δικαστικής απόφασης (νομίμου τίτλου), με την οποία έχει επιλυθεί οριστικώς η σχετική φορολογική διαφορά. Η αμφισβήτηση της γενόμενης εκκαθάρισης ανάγεται στο στάδιο είσπραξης των οφειλόμενων χρεών και προσβάλλεται με άσκηση ανακοπής του άρθρου 217 του Κ.Διοικ.Δικ. (πρβλ 1249/2016 Δ.ΕΦ.Θεσσαλονίκης).

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 Κ.Διοικ.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 κατά λογισθεί 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 της είσπραξης αυτών και προσβάλλεται με την κατά τα προαναφερόμενα ανακοπή του άρθρου 217 του Κ.Διοικ.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, εν προκειμένω, η με αριθμ. ειδοποίησης/2021 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ.4 του Κ.Φ.Δ. σε εκτέλεση της με αριθμ./2020 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ανάγεται στο στάδιο είσπραξης, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η Προϊσταμένη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ορθώς εκκαθάρισε εκ νέου τις δηλώσεις οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015, με βάση το διατακτικό της παραπάνω δικαστικής απόφασης, σύμφωνα με το οποίο δε δύναται να τεθεί ζήτημα εξαίρεσης του ποσού αυτού των **58.210,60 ευρώ** από τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 7 εδ. γ' του ν. 2238/1994, αλλά το ποσό αυτό αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες που αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα κατά το οικονομικό έτος 2014. Επιπρόσθετα, το ποσό των **2.514,33 ευρώ**, όπως κρίθηκε με την υπ' αριθμ. 1758/2017 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και επικυρώθηκε με την απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου, αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες (από κεφάλαιο), που αποκτήθηκε από την προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2015 και φορολογείται αυτοτελώς στο έτος αυτό. Συνεπώς, κατά την εκκαθάριση που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, ορθώς τα ποσά αυτά συμπληρώθηκαν στον κωδικό 291 «καθαρό ποσό εισοδήματος από κινητές αξίες ημεδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις» των δηλώσεων των οικείων ετών, ενώ ο παρακρατηθείς από την φόρος που η προσφεύγουσα ζητά να της αποδοθεί, περιλαμβάνεται στον κωδικό 315 «φόρος που παρακρατήθηκε στους μισθούς, συντάξεις κτλ» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015 και έχει ληφθεί υπόψη για τη διαμόρφωση του τελικού πιστωτικού ποσού της δήλωσης ύψους 25.834,17 ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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**

**Η Προϊσταμένη του Τμήματος
Επανεξέτασης Α4
ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ**

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.