



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22.11.2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3721

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604576
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της παρ. 1 εδ. β' της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α), ΑΦΜ και β), ΑΦΜ, αμφότερων κατοίκων, κατά της με αριθμό πρωτ.αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών (Δι.ΕΠΙ.Δι.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό πρωτ.αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΠΙ.ΔΙ.), της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αριθμό πρωτ.υπόμνημα των προσφευγουσών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ και β), ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, καθώς και τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό πρωτ.προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΠΙ.ΔΙ.), προς την πρώτη εκ των προσφευγουσών, επί των με αριθμό πρωτ. μηνυμάτων ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, επισημαίνεται μεταξύ άλλων ότι:

«.....Προκειμένου οι φορολογούμενοι να προβούν στις απαιτούμενες διορθώσεις, στις, εστάλησαν οι οριζόμενες στην παρ. 8 του άρθρου 11 της ΠΟΛ.1162/2018 (ΦΕΚ 3579/Β/22-08-2018), ειδοποιήσεις και ενεργοποιήθηκε η δυνατότητα πραγματοποίησης διορθώσεων για το διάστημα Μαρτίου έως και Δεκεμβρίου 2020, και για το διάστημα από τον Ιανουάριο έως και Μάιο του 2021 αντίστοιχα.

....Επιπρόσθετα, σας έχει παρασχεθεί επανειλημμένως ενημέρωση και καθοδήγηση από το τηλεφωνικό κέντρο της Υπηρεσίας μας, σχετικά με τις δηλώσεις covid.

....Το μηνιαίο μίσθωμα που δηλώθηκε στις υπ' αριθμό«Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» που αφορούν την περίοδο Μαρτίου 2020 έως και Σεπτεμβρίου 2020, δεν ταυτίζεται με το μηνιαίο μίσθωμα που έχει δηλωθεί στη δήλωση covid.

....Συνεπώς, για τους λόγους που προαναφέρθηκαν, για τις δηλώσεις covid που αφορούν το διάστημα από τον Μάρτιο έως τον Σεπτέμβριο του 2020, δεν έχει χορηγηθεί έκπτωση από φόρο.»

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους οι προσφεύγουσες ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επιχειρησιακών Διαδικασιών (ΔΙ.ΕΠΙ.ΔΙ.), προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ως συνιδιοκτήτριες με ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου της πλήρους κυριότητας επί αγρών στο, υπέβαλαν:

α) την υπ' αριθμόδήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με μισθώτρια τηνκαι μηνιαίο μίσθωμα 4.906,70 € και

β) την υπ' αριθμόδήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με μισθώτρια τηνκαι μηνιαίο μίσθωμα 20.833,33 €.

Επίσης υπέβαλαν στην πλατφόρμα της ΑΑΔΕ δήλωση covid για τις δύο ανωτέρω μισθώσεις για τους μήνες Μάρτιο έως Σεπτέμβριο του έτους 2020 με μηνιαία μισθώματα 5.393,76 € και 22.905,11 € διότι συνυπολόγισαν την ετήσια αναπροσαρμογή του μισθώματος και την επιβάρυνση του χαρτοσήμου (3,6%).

Στη συνέχεια, δεδομένης της καθυστέρησης διεκπεραίωσης των δηλώσεων covid και χορήγησης της προβλεπόμενης έκπτωσης, διαπίστωσαν το λάθος και διόρθωσαν τις δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης με τα ορθά αναπροσαρμοσμένα μισθώματα.

Οι δηλώσεις covid όμως δεν ήταν διαθέσιμες για διορθώσεις ώστε να αφαιρεθούν τα ποσά του χαρτοσήμου που εκ σφάλματος είχαν συνυπολογιστεί και παρά τις διαβεβαιώσεις της ΑΑΔΕ και την συνεχή επικοινωνία τούτο ουδέποτε συνέβη.

2. Η προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής διοίκησης είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ανατιολόγητη και παραβιάζει ευθέως τις ισχύουσες διατάξεις.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη της φορολογικής διοίκησης είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και παράνομη, διότι παραβιάζει ευθέως την αρχή της αναλογικότητας, της χρηστώς δρώσας διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη διοίκηση που οφείλει να δρα χρηστώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' και 8 εδ. α' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω δήλωσης COVID των προσφευγουσών αλλά και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (.....):

«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. [...]. 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. [...]. 2. [...]. 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. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω δήλωσης COVID των προσφευγουσών αλλά και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (.....)) συνάγεται ότι η ενδικοφανής προσφυγή του άρθρου 63 ν. 4174/2013 έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου ή απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις των άρθρων 50 παρ. 1 και 2 ν. 4174/2013, ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4690/2020 («Μέτρα στήριξης των εκμισθωτών από τη μη είσπραξη μισθωμάτων κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19»), όπως ίσχυαν για την περίοδο Μάρτιος 2020 - Σεπτέμβριος 2020: «1. Στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013 [...] προστίθεται παρ. 42 ως εξής:

«42. Δεν συνιστά εισόδημα και δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43 Α του Κ.Φ.Ε. το ποσό του μισθώματος που δεν εισπράχθηκε ή δεν εισπράττεται κατ' επιταγή νόμου στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, για όλους τους μήνες που ίσχυσε ή θα ισχύσει το μέτρο μειωμένης καταβολής επί του μηνιαίου μισθώματος σε ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).».

2. Τα φυσικά πρόσωπα της παρ. 42 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 [...], εφόσον εισέπραξαν μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον σαράντα τοις εκατό (40%) ή εφόσον εισέπραξαν, κατόπιν συμφωνίας, μειωμένο μίσθωμα κατά τουλάχιστον τριάντα τοις εκατό (30%), σύμφωνα με διατάξεις στο πλαίσιο αντιμετώπισης των επιπτώσεων του κορωνοϊού COVID-19, έχουν δικαίωμα έκπτωσης ποσού ίσου με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί του εξήντα τοις εκατό (60%) των μισθωμάτων των μηνών αυτών λογιζομένων πριν την ως άνω μείωση, από οφειλές με καταληκτική ημερομηνία καταβολής προς τη φορολογική αρχή από τις 31.7.2020 και μετά, πλην των οφειλών από ρυθμίσεις/διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής, οφειλών υπέρ αλλοδαπού δημοσίου και από ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2105/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης), «3. ...όπως έχει γίνει παγίως δεκτό (ΣτΕ Ολομέλεια 834/2010, 2062/1968, ΣτΕ 330/2018, 3416/2017, 1215/2017, 1445/2016, 4603/2012, 3829/2012, 1802/2012, 2613-16/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1625/2001, 236/1998 κ.ά.), κατά την έννοια των άρθρων 1, 2, 63 παρ. 1 και 285 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 [...]), 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ/γμα 331/1985 [...]) και 8 παρ. 4 του ν.δ/τος 4486/1965 [...], φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή. Δεν υπόκεινται, αντιθέτως, σε προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων οι διοικητικές πράξεις οι σχετιζόμενες με την καθ' όλου εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, μη συνδεδεμένες, όμως, αμέσως προς συγκεκριμένο φορολογικό βάρος, ατομικώς καθ' υποκείμενο και αντικείμενο προσδιοριζόμενο. 4. ...η παρούσα διαφορά, η οποία αφορά στην απόρριψη αιτήματος περί μεταβολής της φορολογικής κατοικίας [...] είναι ακυρωτική, καθόσον αποβλέπει στην τακτοποίηση της καταστάσεώς του ως φορολογουμένου και δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή του, ήτοι με την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το κτηθέν εντός συγκεκριμένου έτους παγκόσμιο εισόδημά του (πρβλ. ΣτΕ 330/2018 και 1215/2017, βλ. εξ αντιδιαστολής και τη ΣτΕ 1445/2016). 5. ...η κατ' άρθρο 63 του ν. 4174/2013 [...] ενδικοφανής προσφυγή προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (βλ. την παρ. 8 του άρθρου 63) και όχι για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως (ΣτΕ 1215/2017). Αναρμοδίως, ως εκ τούτου, επελήφθη στην προκειμένη περίπτωση η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1762/2019 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης), «4. ...κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 1 και 73 του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (π.δ. 331/1985 [...]), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 4 του ν.δ. 4486/1965 [...], οι οποίες, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο [...] άρθρο 285 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ., εξακολουθούν να

ισχύουν, φορολογική διαφορά υπαγόμενη στην αρμοδιότητα των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων γεννάται από ατομικές διοικητικές πράξεις, με τις οποίες είτε επιβάλλεται αμέσως φορολογικό βάρος ή φορολογική κύρωση είτε κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεόμενη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή (ΣΕ 834/2010 Ολ., 1445/2016 7μ., 1215/2017, 1802, 3829, 4603/2012, 2613-6/2009, 2972-80/2008, 368/2007, 1272/2005, 1625/2001, 236/1998, 2062/1968 Ολ.). 5. [...]. 7. ...η διαφορά που γεννάται από την προσβολή [...] της πράξεως της φορολογικής αρχής περί μεταβολής στο φορολογικό μητρώο των μελών της κοινωνίας δικαϊώματος που εκμεταλλεύεται την ξενοδοχειακή μονάδα “...” είναι ακυρωτική, καθ’ όσον δεν συνάπτεται στενώς και αναγκαίως με σχετική ατομική φορολογική υποχρέωσή της (πρβλ. ΣτΕ 1215/2017, 1032/ 2016, 3829, 4603/2012, 2106/2015, πρβλ. ΣτΕ 2062/1968 Ολ., 236/1998, 834/2010 Ολ., 1185/ 2010, καθώς και ΣτΕ 2560, 3617/2004, 582/2011). Επομένως, η κατ’ άρθρον 63 του ν. 4174/2013 [...] άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, που προβλέπεται για την περίπτωση άσκησης προσφυγής ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων (άρθρο 63 παρ. 8), δεν ισχύει για την περίπτωση άσκησης αιτήσεως ακυρώσεως [...].»

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε κατά αρνητικής απάντησης της Φορολογικής Διοίκησης που άπτεται της ιδιαίτερης κατάστασης (ιδιότητας) των προσφευγουσών ως φορολογουμένων εκμισθωτριών επαγγελματικής στέγης.

Οι διαφορές τέτοιου είδους/φύσης που δημιουργούνται μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και φορολογούμενων προσώπων είναι, σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα με τις υπ’ αριθμ. 2105/2018 (5μ., σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ’ αριθμ. 1762/2019 (5μ., σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα) αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, ακυρωτικής φύσης, δεν υπόκεινται δηλαδή σε προσφυγή ενώπιον των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων και κατ’ επέκταση ούτε στην κατά το άρθρο 63 ν. 4174/2013 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία, όπως προεκτέθηκε, έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με τις οποίες προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο.

Για το λόγο αυτό, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει, υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων με τις υπ’ αριθμ. 2105/2018 (5μ., σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ’ αριθμ. 1762/2019 (5μ., σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα) αποφάσεις του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α), ΑΦΜ, και β), ΑΦΜ, ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στις προσφεύγουσες.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.