



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-7-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Αριθμός απόφασης: 2293

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 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.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 20-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ , κατοίκων ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός , κατά της υπ' αριθμ. πρωτ. / 27-2-2019 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί της υπ' αριθμ. πρωτ. / 6-2-2019 αίτησής τους για καταβολή τόκων επί επιστραφέντος σε αυτούς ποσού 354.440,69€, το οποίο αποτελεί αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006, όπως κρίθηκε από την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την υπ' αριθμ. πρωτ. / 27-2-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επί της υπ' αριθμ. πρωτ. / 6-2-2019 αίτησης των προσφευγόντων για καταβολή τόκων επί επιστραφέντος σε αυτούς ποσού 354.440,69€, το οποίο αποτελεί αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006, όπως κρίθηκε από την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές), της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-3-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των α) με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ , 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:

Με την υπ' αριθμ. πρωτ. / 27-2-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ απορρίφθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. / 6-2-2019 αίτηση των προσφευγόντων για καταβολή τόκων επί του επιστραφέντος σε αυτούς ποσού 354.440,69€, το οποίο αποτελεί αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006, όπως κρίθηκε από την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές).

Ιστορικό

Το ως άνω αχρεωστήτως καταβληθέν και τελικώς επιστραφέν ποσό φόρου αφορούσε τα υπ' αριθμ./2012,/2012 και/2012 οριστικά φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ βάσει των οποίων, την 6-5-2014, βεβαιώθηκε στους προσφεύγοντες διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 102.968,86€ (κεφάλαιο ποσού 102.222,63€ πλέον προσαυξήσεων ποσού 746,23€) για το οικονομικό έτος 2004, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 181.273,04€ (κεφάλαιο ποσού 179.959,34€ πλέον προσαυξήσεων ποσού 1.313,70€) για το οικονομικό έτος 2005 και διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 70.287,59€ (κεφάλαιο ποσού 69.778,21€ πλέον προσαυξήσεων ποσού 509,38€) για το οικονομικό έτος 2006. Έπειτα οι προσφεύγοντες άσκησαν ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές) την υπ' αριθμ. κατάθεσης/2014 προσφυγή κατά των ανωτέρω οριστικών φύλλων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ , καταβάλλοντας, την 6-5-2014, το ποσό των 354.440,69€ σύμφωνα με το υπ' αριθμ. / 6-5-2014 διπλότυπο είσπραξης της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ. Με την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές), ακυρώθηκαν τα υπ' αριθμ./2012,/2012 και/2012 οριστικά φύλλα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006. Έπειτα, σύμφωνα με τα υπ' αριθμ. , και / 27-11-2018 ΑΦΕΚ, το ποσό των 354.440,69€ επεστράφη στους προσφεύγοντες, ως αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό. Εν συνεχεία, οι προσφεύγοντες με την υπ' αριθμ. / 6-2-2019 αίτησή τους προς την Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ αιτήθηκαν την καταβολή τόκων επί του επιστραφέντος σε αυτούς ποσού 354.440,69€ δυνάμει της υπ' αριθμ. /2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές). Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ με την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 αρνητική απάντηση, ανέφερε ότι η διοικητική αρχή εκτέλεσε τα όσα ορίστηκαν με την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές).

Οι προσφεύγοντες με την από υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητούν να διαταχθεί το Ελληνικό Δημόσιο να τους καταβάλλει τους νόμιμους τόκους υπερημερίας επί του ποσού των 354.440,69€, το οποίο αποτελεί αχρεωστήτως καταβληθέντα φόρο εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006, όπως κρίθηκε από την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές), για το χρονικό διάστημα από την άσκηση της από 7-1-2014 προσφυγής τους ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές) ή από την 6-5-2014, ημέρα καταβολής εκ μέρους των προσφευγόντων του επιστραφέντος σε αυτούς ποσού των 354.440,69€ μέχρι την ημερομηνία επιστροφής του εν λόγω αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2004, 2005 και 2006, ήτοι την 27-11-2018.

Επειδή στο άρθρο 63 παρ.1 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης 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.

Επειδή στο άρθρο 63 παρ.8 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ορίζεται ότι «*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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «*Με την επιφύλαξη όσων ορίζονται σε ειδικές διατάξεις του Κώδικα, οι εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις ή παραλείψεις από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας υπόκεινται σε προσφυγή ...*».

Επειδή, η δυνατότητα άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφέρονται 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, εξάλλου, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 217 και 221 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας και 4 του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, συνάγεται ότι η ατομική ειδοποίηση αποτελεί πράξη προ της ενάρξεως της αναγκαστικής εκτελέσεως, η οποία ακολουθεί τη νομότυπη ταμειακή βεβαίωση του χρέους του οφειλέτη του Δημοσίου. Το περιεχόμενό της είναι πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι αποτελεί μία περαιτέρω γνωστοποίηση του χρέους και ταυτόχρονα μία προειδοποίηση προς τον φορολογούμενο για την έναρξη διοικητικής εκτέλεσης που επίκειται, σε περίπτωση που δεν τακτοποιηθούν οι οφειλές του. Αποσκοπεί στο να γνωστοποιηθεί στον οφειλέτη το χρέος και η αιτία του, ούτως ώστε αυτός να μπορεί να στραφεί με τα ένδικα βοηθήματα που προβλέπει ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ανακοπή, αναστολή εκτελέσεως) κατά της πράξεως ταμειακής βεβαιώσεως, η οποία, σε περίπτωση προσβολής της ατομικής ειδοποίησεως, θεωρείται ως συμπροσβαλλόμενη, ή να προβεί σε ρύθμιση του χρέους του (βλ. Σ.Τ.Ε. 2999/2013, 1566/2012).

Επειδή, σύμφωνα και με την νομολογία (ΣΤΕ 19238/2013) «εκτελεστή διοικητική πράξη στο στάδιο της είσπραξης του εσόδου πριν από την έναρξη της εκτέλεσης είναι η πράξη της ταμειακής βεβαίωσης του χρέους του Δημοσίου («βεβαίωση στενής έννοιας»), η οποία είναι προσβλητή, όχι δε η «ατομική ειδοποίηση» που αποστέλλεται μετά τη βεβαίωση αυτή προς τον οφειλέτη. Τούτο, διότι η «ατομική ειδοποίηση» δεν αποτελεί παρά πράξη απλής ανακοίνωσης της διοίκησης προς το διοικούμενο, η οποία και στερείται εκτελεστού χαρακτήρα. Αυτό άλλωστε προκύπτει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Ε.Δ.Ε., οι οποίες ορίζουν ρητά ότι η ατομική ειδοποίηση δεν εξομοιώνεται με επιταγή προς πληρωμή, ενώ η τυχόν παράλειψη της αποστολής της δεν ασκεί καμία επίδραση στο κύρος των λαμβανομένων στη συνέχεια κατά του οφειλέτη αναγκαστικών μέτρων. Βέβαια, το ανωτέρω άρθρο 73 § 1 Κ.Ε.Δ.Ε. ορίζει ότι η ανακοπή του οφειλέτη μπορεί να ασκηθεί και κατά της ταμειακής ειδοποίησης, τούτου όμως πρόδηλα υπονοεί την αντίστοιχη ατομική εκτελεστή διοικητική πράξη της ταμειακής βεβαίωσης, με την οποία και μόνο καθιερύεται το εκτελέσιμο δικαίωμα του Δημοσίου, αλλά και η αντίστοιχη υποχρέωση του οφειλέτη ως προς το συγκεκριμένο χρέος».

Επειδή, εν προκειμένω στην υπ' αριθμ. πρωτ. / 27-2-2019 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ αναφέρεται ότι:

«Σε απάντηση της ανωτέρω σχετικής αίτησης, σας γνωρίζουμε ότι τα όσα ορίζονται με την υπ' αριθμ. /2018 απόφαση Διοικητικού Εφετείου Αθηνών έχουν ήδη εκτελεσθεί από την Υπηρεσία μας.

Είμαστε στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε άλλη διευκρίνιση.».

Ως εκ τούτου, η εν λόγω απάντηση δεν αποτελεί διοικητική εκτελεστή πράξη, αλλά απλή βεβαιωτική πράξη, η οποία δεν επιφέρει καμία απολύτως έννομη συνέπεια στους προσφεύγοντες, καθώς με αυτή δηλώνεται η εμμονή της Διοίκησης σε προγενέστερη εκτελεστή πράξη και συγκεκριμένα στα αποτελέσματα της πράξης εκκαθάρισης που διενεργήθηκε σε εκτέλεσης της υπ' αριθμ. /2018 απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 3^ο Τριμελές) και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας και **απαραδέκτως** προσβάλλεται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (βλ. *Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου I και II, 7^η έκδοση, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, υπό τον αριθμό 108 σε συνδ. και με τον αριθμό 482, σελ. 117-118 και 498-499 αντίστοιχα, με τις εκεί αναφερόμενες παραπομπές στη νομολογία ΣτΕ 573/1998, 1113/1996, 4631/1987, 4976/1986, 2619/1986, 340/1983, 1718/1977*).

Επειδή, 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 (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 καταλογισθεί με την αντίστοιχη πράξη), καθώς και τον πρόσθετο φόρο μέχρι την δημοσίευση της απόφασης, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.2 του ν.2523/1997. **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 ΚΔιοικΔικ** 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.

Δεδομένου ότι 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) η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή με την οποία προσβάλλεται η εσφαλμένη εκτέλεση και η μη συμμόρφωση με την προαναφερθείσα δικαστική απόφαση απορρίπτεται **ως απaráδεκτη**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθμ. / 20-3-2019 ενδικοφανούς προσφυγής των α)
..... με ΑΦΜ και β) με ΑΦΜ , ως απαράδεκτης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.