



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Καλλιθέα, 07/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2789

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. 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 08/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2019 πράξης εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με βάση το διατακτικό της απόφασης /2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (8^{ου} Μονομελούς Τμήματος), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2019 πράξη εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με βάση το διατακτικό της απόφασης/2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (8^{ου} Μονομελούς Τμήματος), της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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 προσβαλλόμενη πράξη αφορά πράξη εκκαθάρισης φόρου, η οποία διενεργήθηκε σε εκτέλεση της με αριθμ./2019 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (8^{ου} Μονομελούς Τμήματος), με την οποία προσδιορίστηκε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 υπόλοιπο φόρου ποσού 91.115,42 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 182.230,84 ευρώ πλέον προκαταβολής φόρου ποσού 72.892,33, ήτοι συνολικό ποσό **346.238,59 ευρώ**.

Συγκεκριμένα, κατόπιν τακτικού φορολογικού ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρείας από το Περιφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (Π.Ε.Κ.) Πειραιά, για τη διαχειριστική χρήση 2008 (οικονομικό έτος 2009) και με βάση την από 03/12/2009 Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, εκδόθηκε το υπ' αριθμ./2009 Οριστικό Φύλλο Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας δαπάνες ποσού 404.957,42 ευρώ, με αποτέλεσμα τα καθαρά της κέρδη να ανέλθουν στο ποσό των 426.263,82 ευρώ. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε τη με αριθμ./2010 προσφυγή ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά ζητώντας την ακύρωση του παραπάνω φύλλου ελέγχου. Το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά (8^ο Μονομελές Τμήμα), απέρριψε την προσφυγή και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά εξέδωσε την υπ' αριθμ./2019 προσβαλλόμενη πράξη εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης εκκαθάρισης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Με το υπ' αριθμ./10/12/2009 Πρακτικό Συμβιβασμού που συνήφθη ομοφώνως μεταξύ της εταιρείας (εκπροσωπηθείσας από τον υπογράψαντα διευθύνοντα σύμβουλο κ.) και της τριμελούς Επιτροπής του άρθρου 70 παρ. 4 του ν. 2238/1994 (υπογραφέν επίσης από τον Πρόεδρο - πάρεδρο του Ν.Σ.Κ. και τα μέλη της), επήλθε (αφορώσα σε όλες τις λογιστικές διαφορές, πλην της του ανελαστικού κονδυλίου της

απόσβεσης του λογαριασμού 66.06.00.12) διοικητική επίλυση της ένδικης διαφοράς και το σύνολο των λογιστικών διαφορών μειώθηκε στο ποσό των 231.304,08 ευρώ. Συνεπώς, μετά τον ανωτέρω μερικό (και αμετάκλητο) διοικητικό συμβιβασμό, ο Προϊστάμενος του Π.Ε.Κ. Πειραιά όφειλε να τροποποιήσει τις σε βάρος της αρχικές εγγραφές (προβαίνοντας σε νέα εκκαθάριση του φόρου), αναγνωρίζοντας τη μείωση των καταλογισθέντων σε βάρος της (με το υπ' αρ./2009 Φύλλο Ελέγχου) λογιστικών διαφορών (αρχικού ύψους 404.957,42 ευρώ) στο νέο ποσό των 231.304,08 ευρώ, ώστε να μειώσει όλα τα συναφή κονδύλια: και του κύριου και πρόσθετου φόρου και της λογισθείσας προκαταβολής φόρου, κάτι που δεν έγινε. Με βάση τα παραπάνω, μετά την απόρριψη της ασκηθείσας προσφυγής (η οποία αφορούσε μοναδικά πλέον στη λογιστική διαφορά της απόσβεσης, ποσού 96.524,95 ευρώ) και, δεδομένου ότι, παρότι η εταιρεία άσκησε έφεση κατά της υπ' αριθμ./2019 απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά, αυτή τυγχάνει όλως εκτελεστή, το ποσό των 252.610,48 ευρώ αποτελεί το μοναδικό ποσό καθαρών/φορολογητέων κερδών που μπορεί να της καταλογιστεί για τη χρήση 2008 (καθαρά κέρδη δήλωσης 21.306,40 € + 231.304,08 € λογιστικές διαφορές κατόπιν συμβιβασμού = 252.610,48 €).

- Ως προς τον πρόσθετο φόρο ανακρίβειας: α) Ο Προϊστάμενος του Π.Ε.Κ. Πειραιά όφειλε να προβεί στην εκκαθάριση του σε βάρος της οφειλόμενου φόρου την ίδια μέρα που συνήφθη το υπ' αριθμ./2009 Πρακτικό Συμβιβασμού, λαμβάνοντας υπόψη του τον κύριο φόρο που αντιστοιχούσε στο αμετάκλητο (ήτοι μη αμφισβητηθέν από πλευράς της) κονδύλι καθαρών κερδών ποσού 156.085,53 ευρώ, και β) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά δικαιούται να της επιβάλλει αυξημένο πρόσθετο φόρο ανακρίβειας μόνον ως προς το κονδύλι των καθαρών/φορολογητέων κερδών της (και τον κύριο φόρο που του αναλογεί) που δεν κατέστη αμετάκλητο στις 10/12/2009, ενώ το μέγιστο ποσοστό του επιβλητέου πρόσθετου φόρου ανακρίβειας δεν μπορεί να είναι το 200% (του αναλογούντος κύριου φόρου), αλλά το 50% αυτού, όπως ορίζουν οι νέες ηπιότερες ρυθμίσεις (ΣτΕ 2402/2016, 2031/2013).

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 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.

Επειδή, εν προκειμένω, η υπ' αριθμ./12-04-2019 πράξη εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 παρ.4 του Κ.Φ.Δ. σε εκτέλεση της με αριθμ./2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (8^{ου} Μονομελούς Τμήματος), 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**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 08/05/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας την επωνυμία «.....», 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 Αναπληρωτής 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.