



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604562

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 22-03-2024

Αριθμός απόφασης: 766

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/1.09.2016) Απόφαση της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.», με έδρα στην, επί της οδού αριθ., νομίμως επροσωπούμενης,

κατά της με αριθ. πρωτ./03-11-2023 πράξης εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εκδοθείσης σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1866/2022 απόφασης του ΣτΕ, όσον αφορά στον υπολογισμό των προσαυξήσεων.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. πρωτ./03-11-2023 πράξη εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εκδοθείσης σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1866/2022 απόφασης του ΣτΕ με την οποία αναιρέθηκε η υπ' αριθ. 1126/2017 απόφαση του Διοικ. Εφ., επαναβεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα το επιστραφέν ποσό ύψους 525.636,03€, πλέον των νομίμων προσαυξήσεων (Α.Τ.Β./13-11-2023) .

Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ./14-11-2023 ατομική ειδοποίηση καταβολής – υπερημερίας, βεβαιώθηκε κύριος φόρος ποσού 525.636,03€ πλέον προσαυξήσεων/τόκων ποσού 406.737,16€. Οι προσαυξήσεις εκπρόθεσμης καταβολής του χρέους υπολογίστηκαν από τον χρόνο που διενεργήθηκε η αρχική ταμειακή βεβαίωση, ανεξαρτήτως εάν μεσολάβησε πράξη διαγραφής της οφειλής (κατ' άρθ. 10 του ν. 1160/1981) σε εκτέλεση της απόφασης του Διοικ. Εφετείου (Η υπ' αριθ. 1126/2017 απόφαση του Διοικ. Εφετείου αναιρέθηκε βάσει της υπ' αριθ. 1866/2022 απόφασης του ΣτΕ).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πλημμελής και εσφαλμένη η εφαρμογή, κατά την εκκαθάριση του φόρου, των διατάξεων του άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ., καθώς ο νόμος αυτός δεν ρυθμίζει το ειδικότερο ζήτημα του χρόνου επιβολής προσαυξήσεων επί φόρου που είχε αρχικώς επιστραφεί στον φορολογούμενο δυνάμει τελεσίδικης δικαστικής απόφασης, ο οποίο εν συνεχεία επαναβεβαιώθηκε δυνάμει απόφασης του ΣτΕ.

- Πλημμελής ο προσδιορισμός τόκου του αρθ. 53 του ΚΦΔ καθώς:

α) κατά το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. έως και την ημερομηνία επιστροφής του κύριου φόρου, ύψους 525.636,03€, δεν τίθεται θέμα υπερημερίας καθώς το εν λόγω ποσό βρισκόταν εις χείρας του Δημοσίου και

β) κατά το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία επιστροφής του ένδικου φόρου σε εκτέλεση της απόφασης του Διοικ. Εφετ., έως και την έκδοση της σχετικής απόφασης του ΣΤΕ, δυνάμει της οποίας αναιρέθηκε η πρώτη, η εταιρεία τους διακρατούσε νόμιμα το ποσό του φόρου, βάσει δικαστικής απόφασης, στην οποία η Διοίκηση όφειλε να συμμορφωθεί.

- Η επιβολή τόκου για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο η εταιρεία τους νόμιμα διακρατούσε τον επιστραφέντα κύριο φόρο σε εκτέλεση της απόφασης του Διοικ. Εφετ. αντίκειται στις Αρχές της Ασφαλείας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του ιδιώτη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 63 του Κ.Φ.Δ. «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή», ορίζεται ότι:

«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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του τρίτου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή):

«Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την

προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές διαφορές ουσίας, που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή, η εκτελεστότητα της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣΤΕ 1717/1988) χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. Το χαρακτηριστικό αυτό της διοικητικής πράξης είναι συνέπεια του ότι με αυτή θεσπίζεται μονομερώς ένας κανόνας δικαίου.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 41 του ν. 4987/2022 «Πληρωμή φόρου», ορίζεται, ότι: *«4. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου μήνα από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για την καταβολή του φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.».*

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, εν προκειμένω της απόφασης του ΣΤΕ, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή κατά το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. και τούτο διότι η πράξη αυτή εκδίδεται για την εκτέλεση της απόφασης αυτής, με την οποία έχει επιλυθεί οριστικώς η σχετική φορολογική διαφορά.

Επειδή εν προκειμένω η προσβαλλόμενη με αριθ. πρωτ./03-11-2023 πράξη εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 (χρήση 2011), όσον αφορά στον υπολογισμό των προσαυξήσεων, εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2022 απόφασης του ΣΤΕ, δεν αποτελεί εκτελεστή πράξη προσδιορισμού του φόρου **προσβαλλόμενη κατά την προβλεπόμενη**

διαδικασία του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 με ενδικοφανή προσφυγή, αλλά ανάγεται στο στάδιο είσπραξης, ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Επειδή, η Ενδικοφανής Προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών (ΣΤΕ 577/2004, ΣΤΕ 3785/2006, 3693/2008, ΣΤΕ 835/2010, ΣΤΕ 3502/2011).

Επειδή η αμφισβήτηση της γενόμενης εκκαθάρισης ανάγεται στο στάδιο είσπραξης των οφειλόμενων χρεών και προσβάλλεται με άσκηση ανακοπής του άρθρου 217 (Προσβαλλόμενες Πράξεις) και επόμενα του Κ.Διοικ.Δικονομίας (πρβλ 1249/2016 Δ.ΕΦ.Θεσ/νίκης).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05-12-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ.», ως απαράδεκτης.

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.