



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-07-2018

Αριθμός απόφασης: 1458

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 – Θεσ/νικη

**Πληροφορίες** : Κ. Μαβινίδου

**Τηλέφωνο** : 2313-333245

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

**2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθμ. .... /2017 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... επί της με αριθμ.πρωτ...../12-12-2017 αίτησης του, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
6. Την από 04/04/2018 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 30/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το αρ. ειδ. ..../-08-2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2007 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού φόρου εισοδήματος, ύψους 24.904,59 €.

Με το αρ. ειδ. ..../07-08-2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού φόρου εισοδήματος, ύψους 12.371,20 €.

Με το αρ. ειδ. ..../07-08-2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2009, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., προέκυψε νέο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 5.584,90 €.

Με το αρ. ειδ. ..../07-08-2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού φόρου εισοδήματος, ύψους 4.639,53 €.

Με το αρ. ειδ. ..../04-08-2017 εκδοθέν εκκαθαριστικό σημείωμα φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2011, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος τελικού ποσού φόρου εισοδήματος, ύψους 25.583,42 €.

Τα εν λόγω εκκαθαριστικά σημειώματα εκδόθηκαν μετά την υποβολή των με αριθμό καταχώρησης ....., ....., ..... και ..../31-05-2017 και ..../03-05-2017 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009, 2010 και 2011 αντίστοιχα, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 57 έως 61 του Ν.4446/2016, καθώς τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του άρθρου 60 παρ.2 του ίδιου νόμου, κατόπιν γνωστοποίησης, με το ..../29-12-2016 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., της αριθμ. ..../23-12-2016 εκδοθείσης εντολής φορολογικού ελέγχου. Η με αρ. ..../23-12-2016 εντολή φορολογικού ελέγχου εκδόθηκε ύστερα από τα

συμπληρωματικά στοιχεία που ήρθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... με το αριθμ. ΕΜΠ ...../18-5-2015 πληροφοριακό δελτίο του ΣΔΟΕ .....

Με τις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2007, 2008, 2009 και 2010 ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 507 του πίνακα 4 περίπτωση Δ (Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα), το ποσό των 30.018,54 €, 8.267,00 €, 776,00 € και 43.609,26 €, στον κωδικό 313, το ποσό των 6.095,11 €, 1.678,58 €, 157,56 € και 8.854,67 € και στον κωδικό 315 το ποσό των 6.003,68 €, 1.653,40 €, 155,20 € και 8.721,85 €, ποσά φόρου που αναλογούν και παρακρατήθηκαν, αντίστοιχα, στις ως άνω αμοιβές, όπως προκύπτουν από τις βεβαιώσεις του ..... Πανεπιστήμιου ..... (Ειδικός Λογαριασμός Κονδυλίων Έρευνας Υ.Α. ΚΑ/..../96), για καταβληθείσες αμοιβές από τη συμμετοχή του σε ερευνητικό ή άλλο πρόγραμμα κατά τις χρονικές περιόδους από 01/01/2006 έως 31/12/2006, 01/01/2007 έως 31/12/2007, 01/01/2008 έως 31/12/2008 και 01/01/2009 έως 31/12/2009.

Κατά των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 έως 2010 με αριθμό ειδοποίησης .....,..... και ...../07-08-2017 αντίστοιχα ασκήθηκε η με αριθμό πρωτ. ....../28-09-2017 ενδικοφανής προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση των εκκαθαριστικών σημειωμάτων λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στις συγκεκριμένες χρήσεις και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η .../26-01-2018 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στον υπόχρεο με συστημένη επιστολή την 31/01/2018 κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και συνεπώς σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις η κοινοποίηση της θεωρείται ότι συντελείται την 26/02/2018. Κατά της απόφασης αυτής είχε το δικαίωμα άσκησης προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της.

Με την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 507 του πίνακα 4 περίπτωση Δ (Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα), το ποσό των 36.677,00 € και στους κωδικούς 313, το ποσό των 7.447,11 € και στον κωδικό 315 το ποσό των 7.335,40 €, ποσό φόρου που αναλογεί και παρακρατήθηκε, στις ως άνω αμοιβές, όπως προκύπτουν από την βεβαίωση του ..... Πανεπιστήμιου ..... (Ειδικός Λογαριασμός Κονδυλίων Έρευνας Υ.Α. ΚΑ/..../96), για καταβληθείσες αμοιβές από τη συμμετοχή του σε ερευνητικό ή άλλο πρόγραμμα κατά την χρονική περίοδο από 01/01/2010 έως 31/12/2010.

Κατά του εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 με

αριθμό ειδοποίησης ...../04-08-2017 ασκήθηκε η με αριθμό πρωτ. ....../12-07-2017 ενδικοφανής προσφυγή, με την οποία ζητούσε την ακύρωση του εκκαθαριστικού σημειώματος λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στην συγκεκριμένη χρήση και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου.

Επί της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η ...../11-12-2017 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία απορρίφθηκε η προσφυγή. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στον υπόχρεο με συστημένη επιστολή την 13/12/2017 κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 και συνεπώς σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις η κοινοποίηση της θεωρείται ότι συντελείται την 29/12/2017. Κατά της απόφασης αυτής είχε το δικαίωμα άσκησης προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός 30 ημερών από την κοινοποίηση της.

Στις 12/12/2017 ο προσφεύγων επανήλθε με αίτημα για ανάκληση των παραπάνω αναφερόμενων συμπληρωματικών δηλώσεων των οικ. ετών 2007,2008,2009,2010 και 2011, τις οποίες υπέβαλε βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016, ισχυριζόμενος ότι τις υπέβαλε εκ παραδρομής, ενώ είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η προσβαλλόμενη έσφαλε διότι στο σκεπτικό της επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.4446/16, την ΠΟΛ1115/17 και την ΠΟΛ1114/2016
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στην επιβολή φόρου εισοδήματος λόγω παρέλευσης της νόμιμης πενταετούς προθεσμίας.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), :«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. ...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».** Ο Κ.Φ.Δ. εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 67, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.1 της ΠΟΛ1064/2017 «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013»:** 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** Ο Κ.Φ.Δ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 αυτού, τίθεται σε ισχύ την 01-01-2014, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

**Επειδή, ως διοικητική πράξη** ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στο νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστικότητα. **Η εκτελεστικότητα δε 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. (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου , Σπηλιωτόπουλος, Τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελ.116).

**Επειδή,** δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι πράξεις της Διοίκησης που εμμένουν σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικουμένου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, οι πράξεις αυτές είναι απλές επιβεβαιωτικές πράξεις της προηγούμενης άρνησης της Διοίκησης, ρητής ή σιωπηρής, οπότε η προσβολή τους με προσφυγή ενώπιον του Δικαστηρίου δεν δημιουργεί διοικητική διαφορά ουσίας και η σχετική προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη (βλ. Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΣτΕ 198/2010, ΔιοικΕφΑθ 1243/2009, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, 3562/1990, 2203/1987, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004).

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση η με αριθμ. πρωτ. ..../02-03-2018 προσβαλλόμενη απάντηση της Δ.Ο.Υ. .... για τον τρόπο φορολόγησης των αμοιβών ερευνητών είναι

επιβεβαιωτικού χαρακτήρα, καθώς με αυτή η Διοίκηση εμμένει σε προηγούμενη άρνησή της να ικανοποιήσει το συγκεκριμένο αίτημα του φορολογούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών. Ως εκ τούτου, δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της ατομικής πράξης διοικητικού οργάνου, που θεσπίζει δικαιώματα ή υποχρεώσεις για τον φορολογούμενο («ατομική διοικητική πράξη») και συνεπώς στερείται εκτελεστότητας, δεδομένου ότι δεν παράγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος διαφοροποιώντας την φορολογική του υποχρέωση, για τον λόγο αυτό πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/03/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ..... ως απαράδεκτης.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

**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.