



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26-11-2019

Αριθμός απόφασης: 2314

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **16/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Καστοριάς της υπ'αριθμ.πρωτ...../19-03-2019 αίτησης ανάκλησης-τροποποίησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../16-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη ΔΟΥ Καστοριάς της υπ'αριθμ.πρωτ...../19-03-2019 αίτησης ανάκλησης-τροποποίησης και νέας εκκαθάρισης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα των οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013, απορρίφθηκε σιωπηρά το αίτημά του για μη υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε ως αξιωματικός του Στρατού για το χρονικό διάστημα που τοποθετήθηκε στο εξωτερικό, καθώς και τη μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, καθώς και της έκτακτης εισφοράς του Ν. 3758/2009.

Αρχικά, ο προσφεύγων υπέβαλε στη ΔΟΥ Καστοριάς την με αριθμό πρωτ...../28-12-2015 αίτηση ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 για μη φορολόγηση του ειδικού επιδόματος αλλοδαπής, καθώς και τη μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε ως Αξιωματικός της Πολεμικής Αεροπορίας αποσπασμένος στο εξωτερικό κατά τα έτη 2010 έως 2014, κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και της έκτακτης εισφοράς. Επί της ως άνω αίτησης ανάκλησης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /9-3-2016 απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καστοριάς, η οποία εστάλη στον αιτούντα με e-mail, γεγονός που δεν αποτελεί κοινοποίηση κατά τις διατάξεις του άρ.5 του Ν.4174/2013 και των Πολ. 1124/2014 & 1125/2014. Με την ως άνω απάντηση απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντος, χωρίς ο τελευταίος να προβεί στην άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατά της αρνητικής απάντησης. Ωστόσο, στις 23-12-2015 άσκησε την με αριθμό κατάθεσης/23-12-2015 αίτηση ακύρωσης ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ...../2017 απόφαση του ΣτΕ, η οποία απέρριψε την ως άνω αίτηση ακύρωσης ως απαράδεκτη.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό πρωτ...../19-03-2019 αίτηση ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013, με ταυτόσημο περιεχόμενο με αυτό της αρχικής, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Δράμας. Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της σιωπηρής απόρριψης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καστοριάς επί της με αριθμό πρωτ...../19-03-2019 αίτησης ανάκλησης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καστοριάς επί της με αριθμό πρωτ...../19-03-2019 αίτησης-ανάκλησης, τη νέα εκκαθάριση των δηλώσεων των οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 με τη μη φορολόγηση του επιδόματος αλλοδαπής που έλαβε κατά τα εν λόγω έτη, καθώς και τη μη προσμέτρηση του επιδόματος αλλοδαπής κατά τον υπολογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης και της έκτακτης εισφοράς. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται την υπ'αριθμ.1840/2013 απόφαση της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 ΚΦΔ (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. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. 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...».

Επειδή, στο Ν.2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζεται :

«Άρθρο 25 Ειδική διοικητική προσφυγή - Ενδικοφανής προσφυγή. 1. Όπου προβλέπεται από ειδικές διατάξεις, ο ενδιαφερόμενος, για την αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του που προκαλείται από διοικητική πράξη, μπορεί, με προσφυγή του, η οποία ασκείται ενώπιον του προβλεπόμενου από τις διατάξεις αυτές διοικητικού οργάνου και μέσα στην οριζόμενη από τις ίδιες προθεσμία, να ζητήσει, κατά περίπτωση, την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης. [...]

Άρθρο 30 Επεξήγηση όρων. Όπου στον Κώδικα αναφέρεται ο όρος "διοικητική πράξη", νοείται η εκτελεστή διοικητική πράξη.».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, προσβαλλόμενες με ενδικοφανή προσφυγή είναι οι **ατομικές εκτελεστές διοικητικές πράξεις**, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από τη Φορολογική Διοίκηση, μετά την 01-01-2014 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ.. Δεν αποτελούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις οι **επιβεβαιωτικές**, με τις οποίες εκδηλώνεται εμμονή της Διοίκησης στο περιεχόμενο προγενέστερης εκτελεστής πράξης αυτής, χωρίς να ενεργηθεί νέα ουσιαστική έρευνα της υπόθεσης, στηριζόμενη σε εκτίμηση νέων πραγματικών στοιχείων (πρβλ σκέψη 3 της όμοιας περίπτωσης ΔΠρΑΘ15394/2018 και ΣτΕ753/2014, 2098/2012, 3259/2011, 2640/2010, 1667/2008, 434, 826/2007, 912, 2501/2005, 1410/2004, 2683, 2521/2003, 1024, 2750, 2751/2002, 3693/2001, 2253/2000, 3372/1999, 5739/1996, 289/1990 και Τάχος Α. Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα 1996, σελ 403, Γνωμ ΝΣΚ 157/2004, ΔΠρωτΘεσ 597/2016, ΔιοικΕφΑΘ 1243/2009, ΣτΕ 198/2010, ΣτΕ 3236/2008, ΣτΕ 1113/1996, ΣτΕ 2483/1993 ΔΔικ 1994/1384, ΣτΕ 3562/1990, ΣτΕ 2203/1987).

Επειδή, σύμφωνα και με την νομολογία: «οι αποφάσεις των διοικητικών αρχών με τις οποίες κρίνεται αίτημα του διοικούμενου **καθίστανται οριστικές, αν δεν ασκηθούν** κατ' αυτών τα προβλεπόμενα **ενδικοφανή και ένδικα μέσα** ή αν τα ασκηθέντα απερρίφθησαν.» (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.).

Επομένως, η πράξη με την οποία τα διοικητικά όργανα απορρίπτουν αίτηση επανεξέτασης οριστικώς κριθείσας υπόθεσης, «**συνιστά επιβεβαίωση της αρχικής οριστικής πράξεως και, ως εκ τούτου, στερείται εκτελεστού χαρακτήρος, μη υποκείμενη σε ενδικοφανή ή ένδικα μέσα** (βλ. ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005, 2742/2004, 2726/2003, 3911/2001 κ.ά.). Ειδικότερα, στερείται εκτελεστότητας πράξη της

Διοίκησης, με την οποία αυτή **εμμένει σε προηγούμενη άρνησή** της να ικανοποιήσει συγκεκριμένο αίτημα του διοικούμενου, χωρίς να προβεί σε ουσιαστική έρευνα νέων και ουσιωδών πραγματικών περιστατικών, η δε **βεβαιωτική πράξη** μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή μετά από, επίσης ρητή ή σιωπηρή αρνητική πράξη (πρβλ ΣτΕ 3541/2013, 1502/2010, 3021/2006, 7μελούς κα) μη υποκείμενη σε ενδικοφανή προσφυγή ή ένδικα μέσα (ΣτΕ 2029/2009, 3977/2005).»

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1172/2017** του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε συμμόρφωση με την παγιωθείσα πλέον νομολογία του ΣτΕ (4075/2012, 425/2017επταμ., 845-7/2017, 1751/2017επταμ.) διευκρινίστηκε ότι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δύναται να υποβληθούν εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής των αρχικών δηλώσεων, ενώ η τριετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης επιστροφής φόρου αρχίζει με την με οποιοδήποτε τρόπο αποδοχή τους.

Σύμφωνα δε με την παρ. 3 περ. δ' της ΠΟΛ. 1207/2017 περί συμπληρωματικών διευκρινίσεων επί της ΠΟΛ 1172/2017 εγκυκλίου και περί παροχής οδηγιών για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων: «Ως προς την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων που αφορούν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ήτοι από 1.1.2014 και μετά, ανεξαρτήτως των χρήσεων που αφορούν, ισχύουν τα ακόλουθα: .α).. β).. γ)..... δ) Εάν έχει υποβληθεί τροποποιητική δήλωση **η οποία απορρίφθηκε**, είτε ρητά είτε σιωπηρά, από τη Δ.Ο.Υ. λόγω παρόδου του τριμήνου από την υποβολή της ή λόγω εφαρμογής από τη Δ.Ο.Υ. τυχόν αντίθετων οδηγιών πριν την έκδοση της ΠΟΛ.1172/2017 εγκυκλίου **και δεν έχει ασκηθεί εμπρόθεσμα ενδικοφανής προσφυγή, δεν απαιτείται καμία ενέργεια εκ μέρους της Δ.Ο.Υ.** διότι τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά τους και συνεπώς τα σχετικά αιτήματα των φορολογούμενων δεν γίνονται αποδεκτά.».

Επειδή, εν προκειμένω, η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Διοίκησης επί της με αρ. πρωτ./28-12-2015 αρχικής αίτησης του προσφεύγοντα **κατέστη οριστική λόγω της μη άσκησης** κατ' αυτής της προβλεπόμενης, βάσει του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. ενδικοφανούς προσφυγής (είτε κατά της υπ' αριθμ./9-3-2016 ρητής απάντησης της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς που εστάλη με e-mail, είτε κατά τεκμαιρόμενης σιωπηρής απάντησης). Επομένως, σύμφωνα με όσα αναλύθηκαν ανωτέρω, η τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση της Φορολογικής Αρχής επί της με αριθμ.πρωτ./19-03-2019 δεύτερης αίτησης περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013 του προσφεύγοντα, με την οποία κατ' ουσίαν απορρίφθηκε σιωπηρά η αίτηση επανεξέτασης οριστικώς κριθείσας υπόθεσης λόγω μη συνδρομής των ανωτέρω προϋποθέσεων, συνιστά επιβεβαίωση της αρχικής οριστικής πράξεως και, ως εκ τούτου, **στερείται εκτελεστού χαρακτήρα**, μη υποκείμενη σε ενδικοφανή ή ένδικα μέσα (ΣΤΕ2029/2009, 1113/1998).

Κατά συνέπεια, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε **απαραδέκτως**, επί της με αριθμ.πρωτ./19-03-2019 αίτησης περί ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011, 2012 και 2013, καθώς η προσβαλλόμενη με την ενδικοφανή προσφυγή πράξη

στερείται εκτελεστότητας διότι είναι **επιβεβαιωτική** πράξη, με την οποία απλώς εκδηλώθηκε, χωρίς ουσιαστική νέα έρευνα, εμμονή της Διοίκησης στο περιεχόμενο της υπ' αριθμ./9-3-2016 αρνητικής απάντησής της, με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα του προσφεύγοντα και η οποία **κατέστη οριστική** από την στιγμή που δεν ασκήθηκε κατ' αυτής η προβλεπόμενη κατ' άρθρο 63 Κ.Φ.Δ. ενδικοφανής προσφυγή και συνεπώς απαραδέκτως ο προσφεύγων άσκησε δεύτερη όμοια αίτηση ανάκλησης και ακολούθως ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 16-7-2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., ως **απαραδέκτης**.

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